

**NASKAH AKADEMIK
RANCANGAN UNDANG-UNDANG
TENTANG
PENGAMPUNAN PAJAK**

CONFIDENTIAL

2016

KATA PENGANTAR

Puji syukur kepada Tuhan Yang Maha Esa atas selesainya Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang Tentang Pengampunan Pajak yang disusun oleh Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan Republik Indonesia.

Naskah akademik ini disusun untuk memberikan justifikasi secara akademis dan sebagai landasan pemikiran atas materi pokok Rancangan Undang-Undang dimaksud dengan memuat dasar-dasar pertimbangan dalam pelaksanaan pengampunan pajak, dilihat dari dimensi teoritik maupun normative dengan mempertimbangkan kebutuhan pembiayaan negara dari sektor pajak di masa kini dan yang akan datang. Adapun penyusunannya dilakukan berdasarkan hasil studi kepustakaan, diskusi internal tim yang dilakukan secara intensif, dan pendalaman melalui diskusi dengan para praktisi dan pakar di bidangnya.

Kelancaran proses penyusunan Naskah Akademik ini tentunya tidak terlepas dari keterlibatan dan peran serta seluruh Tim Penyusun, yang telah dengan penuh kesabaran, ketekunan, dan tanggung jawab menyelesaikan apa yang menjadi tugasnya. Untuk itu terima kasih atas kerjasamanya.

Semoga naskah akademi kini bermanfaat bagi pembacanya.

Plt. Direktur Jenderal Pajak

Ken Dwijugiastead

NIP 195711081984081001

DAFTAR ISI

BAB I PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang	1
B. Identifikasi Masalah	8
C. Tujuan dan Kegunaan Penyusunan Naskah Akademik	9
D. Metode	10
BAB II KAJIAN TEORETIS DAN PRAKTIK EMPIRIS	12
A. Kajian Teoretis	12
1. Teori Perpajakan Secara Umum	12
2. <i>Automatic Exchange of Information</i> atau pertukaran informasi secara otomatis antar negara	17
B. Model-Model Pengampunan Pajak	23
1. Model Pengampunan <i>Offshore Voluntary Disclosure</i>	23
1. Perlakuan atas Pajak Terutang	26
2. Perlakuan atas Sanksi Administrasi	27
3. Perlakuan atas Sanksi Pidana Pajak	28
4. Acuan Hukum	29
5. Sanksi bagi Pelanggar	30
6. Panduan Kebijakan Pengampunan <i>Offshore Voluntary Disclosure</i>	31
7. Analisis Efektivitas Kebijakan Model Pengampunan Pajak OVDP	32
C. Model Pengurangan Tarif dengan Pengampunan Pidana Pajak dan Pengurangan Tarif tanpa Pengampunan Pidana Pajak	34
D. Kajian Terhadap Asas/Prinsip yang terkait dengan Pengampunan Pajak	35
E. Kajian Terhadap Praktek Penyelenggaraan Pengampunan Pajak	40
1. Praktek Penyelenggaraan Pengampunan Pajak di Indonesia	40
2. Praktek Penyelenggaraan di Beberapa Negara	45
3. Sistem Pengampunan Pajak yang akan diterapkan	47
F. Kajian Terhadap Implikasi Penerapan Pengampunan Pajak yang akan Diatur dalam Undang-Undang Terhadap Aspek Kehidupan Masyarakat dan Dampaknya Terhadap Aspek Beban Keuangan Negara	57
1. Penerimaan Negara	57

2. Perbaikan sistem perpajakan	58
3. Rekonsiliasi perpajakan	58
4. Respon masyarakat	59
5. Beban Keuangan Negara	59
BAB III EVALUASI DAN ANALISIS PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN TERKAIT	61
A. Subjek Pengampunan Pajak	61
B. Kewajiban Menyelenggarakan Pembukuan bagi Wajib Pajak.....	64
C. Kerahasiaan Data dan Informasi.	64
BAB IV LANDASAN FILOSOFIS, SOSIOLOGIS, DAN YURIDIS	69
A. Landasan Filosofis	69
B. Landasan Sosiologis.....	70
C. Landasan Yuridis.....	72
BAB V JANGKAUAN, ARAH PENGATURAN, DAN RUANG LINGKUP MATERI MUATAN UNDANG-UNDANG	74
A. Sasaran Pembentukan Undang-Undang Pengampunan Pajak.....	74
B. Jangkauan dan Arah Pengaturan.....	74
C. Materi Pengaturan Pengampunan Pajak.....	75
1. Definisi.....	75
2. Subjek yang diberikan Pengampunan Pajak.....	76
3. Objek Pajak yang Diberikan Pengampunan Pajak	77
4. Tarif dan Cara Menghitung Uang Tebusan.....	77
5. Tata Cara Pemberian Pengampunan Pajak	81
6. Perlakuan atas Harta yang Dialihkan Dari Luar Wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia Ke Dalam Wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia	86
7. Fasilitas Pengampunan Pajak.	87
8. Perlakuan atas Kompensasi Kerugian, Pembetulan Surat Pemberitahuan, dan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak	89
9. Perlakuan atas Surat Keputusan atau Putusan yang Terbit Sebelum atau Setelah Pengajuan Surat Permohonan Pengampunan Pajak.....	89
10. Perlakuan atas Harta yang Belum Dilaporkan Dalam Surat Permohonan Pengampunan Pajak atau Tidak Dinyatakan Dalam Surat Keputusan Pengampunan Pajak	91

11. Surat Keputusan Pembetulan atas Keputusan Pengampunan Pajak	91
12. Manajemen Data Informasi.....	92
BAB VI PENUTUP.....	94
A. Simpulan.....	94
B. Saran	96
DAFTAR PUSTAKA	97

CONFIDENTIAL

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Indonesia masih memiliki berbagai agenda pembangunan dalam mencapai tujuan bernegara. Walaupun memiliki rata-rata pertumbuhan ekonomi yang cukup tinggi dibandingkan dengan negara-negara lain di regional sebesar 5 s.d. 6 persen pada beberapa tahun terakhir¹, namun investasi di sektor publik baik dari sektor kesehatan, pendidikan, hingga infrastruktur masih sangat dibutuhkan.

Tren pertumbuhan ekonomi nasional yang cukup tinggi pada beberapa tahun terakhir tidak berlanjut sejak tahun 2013. Badan Pusat Statistik (2015) mencatat pertumbuhan ekonomi Indonesia pada triwulan I-2015 hanya mencapai 4,7 persen (*y-on-y*) melambat jika dibandingkan dengan periode yang sama pada tahun 2014 yang mencapai 5,1 persen.

Untuk mengatasi pertumbuhan ekonomi nasional yang melambat, diperlukan sumber pembiayaan untuk melakukan investasi di sektor publik. Dari berbagai alternatif sumber pembiayaan pembangunan, dewasa ini peran penerimaan pajak semakin penting. Paling tidak terdapat 4 (empat) argumentasi yang mendukung pernyataan tersebut.

Pertama, semakin kecilnya ketergantungan pembiayaan pembangunan dari sumber-sumber yang selama ini menopang penerimaan pajak. Sektor migas yang menjadi primadona di masa Orde Baru sudah semakin sedikit jumlahnya. Sedangkan, penerimaan dari aktivitas perdagangan internasional juga tertekan karena adanya

¹ OECD, *Survei Ekonomi OECD Indonesia Maret 2015*. (Paris: OECD Publishing, 2015) Dapat diakses pada: <http://www.oecd.org/economy/Overview-Indonesia-2015-Bahasa.pdf>

globalisasi dan ketentuan tarif yang disyaratkan oleh *World Trade Organization* (WTO).²

Kedua, ketatnya likuiditas dan krisis keuangan global menciptakan kesulitan pendanaan pembangunan lewat utang ataupun opsi hibah.³ Selain itu, utang yang tidak terkendali dapat menciptakan kerawanan fiskal di masa mendatang dan ketergantungan dengan negara atau organisasi internasional.

Ketiga, korelasi antara perpajakan dengan apa yang disebut dengan *state building*. Pajak sangat berkaitan erat dengan sistem demokrasi ekonomi (upaya penyediaan barang publik secara adil dan distribusi pendapatan) serta jalan menuju tata kelola pemerintahan yang baik. Upaya memperkuat negara (*state capacity*) juga tidak terlepas dari besaran alokasi anggaran pembangunan yang ditetapkan oleh Pemerintah.⁴ Untuk itu, negara memerlukan dana yang berasal dari pajak.

Keempat, terkait dengan hal tersebut, Indonesia juga terlibat dalam komitmen mencapai suatu ambang batas pembiayaan untuk pembangunan seperti yang tertera dalam *Millennium Development Goals*⁵ dan komitmen terhadap reformasi pajak seperti yang tertuang dalam *Doha Declaration* tentang *Financing for Development*.⁶

Bagi negara berkembang, termasuk Indonesia, hal tersebut bukanlah tugas yang mudah terutama mengingat bahwa dalam 10 (sepuluh) tahun terakhir, *tax ratio* di Indonesia hanya berada dalam kisaran 12 persen. Angka ini tergolong sangat rendah jika dibandingkan dengan rata-rata *tax ratio* negara maju yang berada dalam kisaran di atas 24 persen atau negara berpendapatan menengah lainnya yang berada dalam kisaran 16 s.d. 18 persen. Tidak hanya itu,

² Roy Bahl dan Richard M. Bird, "Tax Policy in Developing Countries: Looking Back – and Forward", *National Tax Journal* Vol. LXI, No.2, (2008): 289.

³ Lihat IMF, "*Fiscal Implications of the Global Economic and Financial Crisis*", *IMF Staff Position Note* SPN/09/13, (2009).

⁴ Lihat Francis Fukuyama, *State Building* (New York: Cornell University Press, 2004).

⁵ Misalkan saja, negara yang berpendapatan rendah harus meningkatkan *tax ratio* sebesar 4%. Lihat United Nations, *Investing in Development* (New York: United Nations, 2005).

⁶ United Nations, *Doha Declaration on Financing for Development. Outcome Document of the Follow-up International Conference on Financing for Development to Review the Implementation of the Monterrey Consensus*, (Doha – Qatar 2009), Poin 16.

jika menggunakan indikator *tax effort* (penerimaan pajak aktual terhadap potensinya) maka Indonesia hanya memiliki *tax effort* sebesar 0.47, atau penerimaan pajak masih setengah dari apa yang menjadi potensinya.⁷ Kinerja penerimaan pajak yang belum optimal tersebut juga akibat dari rendahnya kepatuhan pajak di Indonesia.

Orang pribadi atau badan yang mempunyai kekayaan yang berasal dari penghindaran atau penggelapan pajak akan melakukan segala upaya untuk menyembunyikan atau menyimpan kekayaannya tersebut baik di dalam dan/atau luar negeri. Pihak-pihak tersebut biasanya menyimpan kekayaannya dalam berbagai cara, antara lain:

- a. ditransfer ke luar negeri (untuk selanjutnya dapat didepositokan atau disimpan dalam bentuk lainnya, seperti properti, saham, kapal pesiar);
- b. disimpan dalam bank dalam negeri, seperti deposito;
- c. disimpan dalam bentuk properti atau *cash* di dalam negeri;
- d. disimpan atau dititipkan pada pihak lain yang tidak memiliki NPWP; dan/atau
- e. diinvestasikan dalam aktifitas bisnis ilegal.

Penyimpanan dana di dalam negeri untuk menghindari pajak juga tidak terlepas dari adanya kegiatan ekonomi bawah tanah (*underground economy/Shadow Economy*), karena ekonomi bawah tanah adalah bagian dari kegiatan ekonomi yang sengaja disembunyikan untuk menghindarkan pembayaran pajak. Kegiatan ekonomi bawah tanah umumnya berlangsung di semua negara, baik negara maju maupun negara berkembang termasuk Indonesia. *Shadow economy* atau kadang kala disebut *cash economy* ini lazimnya diukur dari besarnya nilai ekonomi yang dihasilkan, dibandingkan dengan nilai produk domestik bruto (PDB).

Berdasarkan penelitian Enste dan Schneider⁸, besarnya persentase kegiatan ekonomi bawah tanah di negara maju dapat

⁷ Ricardo Fenochietto dan Carola Pessino, "Understanding Countries' Tax Effort", *IMF Working Paper* WP/13/244 (2013): 13.

⁸ Enste, D., and F. Schneider. "The Shadow Economy: Theoretical Approaches, Empirical Studies, and Political Implications." *Cambridge (UK): Cambridge University Press.* y=-0, 4861x 3 (2002): 9278.

mencapai 14-16% PDB, sedang di negara berkembang dapat mencapai 35-44% PDB. Kegiatan ekonomi bawah tanah ini tidak pernah dilaporkan sebagai penghasilan dalam formulir surat pemberitahuan tahunan (SPT) Pajak Penghasilan, sehingga dapat dikelompokkan dalam kriteria penyelundupan pajak (*tax evasion*). Peningkatan kegiatan ekonomi bawah tanah yang dibarengi dengan penyelundupan pajak ini sangat merugikan negara karena berarti hilangnya uang pajak (*tax revenue forgone*) yang sangat dibutuhkan untuk membiayai program kesejahteraan rakyat, pendidikan, kesehatan, dan program-program pengentasan kemiskinan lainnya. Oleh karena itu, timbul pemikiran untuk mengenakan kembali pajak yang belum dibayar dari kegiatan ekonomi bawah tanah tersebut melalui program khusus yaitu pemberian kebijakan Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*).

Meski cukup banyak penelitian tentang ekonomi bawah tanah, namun belum banyak penelitian yang menghitung besarnya potensi pajak yang lolos dari kegiatan ekonomi bawah tanah. Sasmito Wibowo⁹ pernah memprediksikan besarnya nilai ekonomi bawah tanah di dalam negeri yakni 25% dari PDB. Bahkan Luki Alfirman¹⁰, menggunakan metode yang sedikit berbeda, memprediksi kegiatan ini akan semakin besar dengan tingkat pertumbuhannya rata-rata 15% per tahun.

Enste & Schneider¹¹ memperkirakan bahwa tingkat ekonomi bawah tanah di Thailand mencapai sekitar 70% dari PDB. Mempertimbangkan letak geografis wilayah Indonesia yang rawan penyelundupan karena memiliki ribuan pulau, estimasi *underground economy* yang mendekati Thailand mungkin dapat dipergunakan sebagai "*proxy*". Pertimbangan lain yang mendukung adalah maraknya kegiatan *illegal logging*, *illegal fishing*, *illegal mining* dan kegiatan ilegal lainnya yang menyebabkan Indonesia termasuk negara ke enam

⁹ Wibowo, Sasmito H. *Growth convergence in Southeast Asia and underground economy in Indonesia*. Southern Illinois University at Carbondale, 2001.

¹⁰ Alfirman, Luki. "Estimating stochastic frontier tax potential: Can Indonesian local governments increase tax revenues under decentralization." *Department of Economics, University of Colorado at Boulder, Colorado. Working Paper 03-19* (2003).

¹¹ Enste, D., and F. Schneider. *The Shadow Economy: Theoretical Approaches, Empirical Studies, and Political Implications*. Cambridge (UK): Cambridge University Press. (2002): 9278.

terkorup di dunia (2004)¹². Karena itu wajar apabila tingkat kegiatan ekonomi bawah tanah di Indonesia setara dengan Thailand, bahkan mungkin lebih buruk. Dengan asumsi nilai kegiatan ekonomi bawah tanah di Indonesia sebesar 70% dari PDB, maka prakiraan nilai kegiatan ekonomi bawah tanah Indonesia tahun 2004 adalah sebesar 1.750 trilyun rupiah.

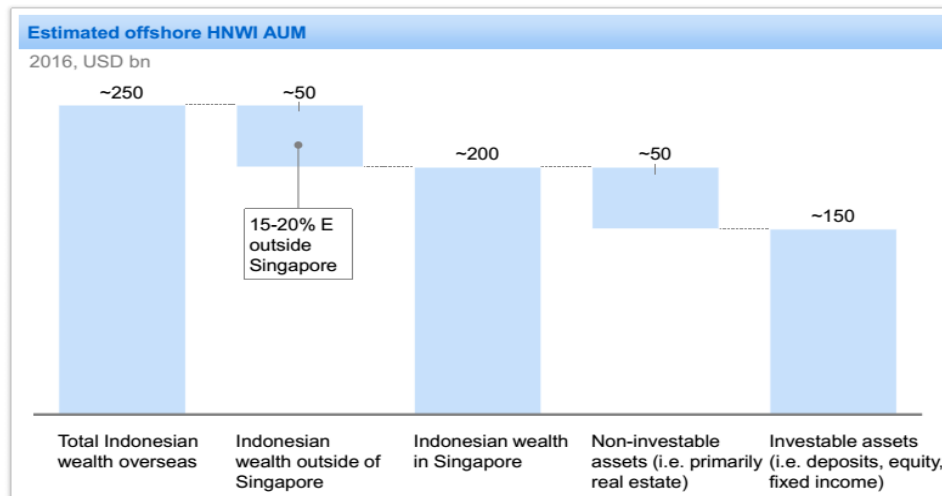
Selanjutnya, penyimpanan dana di luar negeri dipicu oleh adanya fasilitas yang lebih menguntungkan yang diberikan oleh negara lain bagi pihak-pihak yang mempunyai kekayaan yang diterima ataupun diperoleh dari kegiatan untuk menghindari pengenaan pajak. Dengan demikian masih terdapat banyak potensi pajak yang belum tergali termasuk yang terkait dengan dana dan harta yang disimpan di luar negeri. Salah satu kendala yang dihadapi oleh Pemerintah Indonesia saat ini adalah terbatasnya data-data yang memperlihatkan jumlah aset masyarakat terutama jumlah aset dari Warga Negara Indonesia yang disimpan di luar negeri. Terdapat beberapa data dan informasi yang mengindikasikan adanya penyimpanan atau pelarian dana yang dimiliki oleh WNI ke luar negeri. Berdasarkan data Bank Indonesia disebutkan bahwa pada akhir tahun 2013 terdapat sekitar USD23,4 miliar atau sekitar Rp234 triliun devisa hasil ekspor masih mengendap di bank devisa luar negeri¹³. Lebih lanjut, terdapat data terkait *high net worth individual (HNWI)* Indonesia di luar negeri yang mayoritas berada di Singapura sebagaimana terlihat pada Gambar 1 dibawah ini.

Dalam Gambar 1 di bawah dijelaskan bahwa dari USD250 miliar atau sekitar Rp2.500 Triliun kekayaan *high net worth individual (HNWI)* Indonesia di luar negeri, terdapat sekitar USD200 miliar atau sekitar Rp2.000 triliun yang disimpan di negara Singapura dimana sebesar USD50 miliar atau sekitar Rp500 triliun disimpan dalam bentuk *non-investable assets* yang utamanya dapat berbentuk real estat, sedangkan sebagian besar yaitu USD150 miliar atau sekitar Rp1.500

¹² Silitonga, Erwin. Ekonomi Bawah Tanah, Pengampunan Pajak dan Referendum, 2012. Dapat dilihat di <http://www.pajak.go.id/content/ekonomi-bawah-tanah-pengampunan-pajak-dan-referendum>.

¹³ Dapat dilihat di alamat <http://www.merdeka.com/uang/usd-223-miliar-dana-hasil-ekspor-masih-parkir-di-luar-negeri.html>.

triliun diinvestasikan dalam bentuk *investable assets* sebagai contoh yaitu deposito atau saham.



Gambar 1. High net worth individual (HNWI) Indonesia di luar negeri

Sumber: Study oleh McKinsey & Company (Desember 2014)
 AuM: Asset Under Management

Selain data dan informasi tersebut diatas, terdapat beberapa pihak independen yang memiliki data terkait dengan penyimpanan dana di luar negeri terutama dana yang disimpan di negara Singapura. Menurut Menteri Keuangan dalam beberapa pernyataannya yang dikutip dari media massa pada akhir tahun 2014, saat ini terdapat lebih dari Rp3.000 triliun dana oleh WNI yang disimpan di Singapura. Hal tersebut juga didukung oleh Direktur Utama PT Bank Mandiri Tbk yang dalam beberapa pernyataan di media pada awal tahun 2015, orang-orang kaya Indonesia secara individu menyimpan dana sebesar USD150 miliar atau sekitar Rp1.500 triliun di bank-bank di Singapura. Angka itu belum termasuk uang perusahaan yang disimpan di Singapura yang mencapai USD150 miliar sehingga total dana yang dimiliki oleh orang Indonesia di Singapura sekitar Rp3.000 triliun. Data mengenai jumlah harta orang-orang Indonesia (misalnya dana, surat berharga, maupun properti) di Singapura yang berjumlah lebih dari Rp3.000 triliun tersebut belum termasuk dana atau harta yang disimpan di negara atau yurisdiksi lainnya, seperti: Hong Kong,

Macau, Labuan (Malaysia), Luxemburg, Swiss, dan negara *tax haven* lainnya.

Tindakan pihak yang belum melaporkan hartanya di dalam dan luar negeri serta belum dikenai pajak di Indonesia turut berkontribusi terhadap rendahnya *tax ratio*. Selain itu, rendahnya *tax ratio* juga disebabkan antara lain oleh kepatuhan Wajib Pajak yang masih rendah dan terbatasnya kapasitas otoritas perpajakan terutama dalam mengawasi aktivitas perekonomian di sektor informal (*underground economy*) dan mencegah larinya modal (*capital flight*) ke luar negeri. Hal tersebut menunjukkan bahwa sebenarnya masih terdapat potensi perpajakan Indonesia yang selama ini belum tergali yang dapat direalisasikan untuk membiayai kegiatan perekonomian dan mendukung program-program pemerintah guna mendukung pelaksanaan fungsi-fungsi negara.

Pada dasarnya, Pengampunan Pajak bukanlah sesuatu hal yang baru di Indonesia karena sudah pernah dilaksanakan pada tahun 1964, 1984, dan 2008. Walaupun demikian, program Pengampunan Pajak sebelumnya belum pernah menyasar harta Wajib Pajak yang disimpan di luar negeri. Pada faktanya program yang bertujuan untuk pengungkapan aset maupun kekayaan yang disimpan di luar negeri dewasa ini marak dilakukan di berbagai negara. Program tersebut sering disebut sebagai *Offshore Voluntary Disclosure Program* (OVDP) yang memiliki karakteristik hampir serupa dengan Pengampunan Pajak. Pelaksanaan OVDP didorong, terutama, oleh semakin kecilnya kemungkinan untuk menyembunyikan kekayaan di luar negeri karena semakin transparannya sektor perpajakan global dan intensitas pertukaran informasi antar negara. Di berbagai negara, OVDP bersifat program khusus seperti Pengampunan Pajak.

Selanjutnya, urgensi penerapan model Pengampunan Pajak OVDP bagi Wajib Pajak yang memiliki harta di luar negeri didukung juga oleh adanya penerapan *Automatic Exchange of Information* (AEOI) atau pertukaran informasi secara otomatis antar negara. Jaringan informasi

perpajakan Indonesia dalam pelaksanaan AEOI ini sangat luas karena Indonesia telah memiliki P3B dengan sejumlah negara/yurisdiksi dan juga karena sudah banyak negara/yurisdiksi yang telah menandatangani Konvensi dan MCAA. Dan pelaksanaan *Automatic Exchange of Information* tersebut menggunakan standar yang diatur dalam *Common Reporting Standard* (CRS).

Dengan demikian, mempertimbangkan tantangan sebagaimana telah diuraikan di atas dan mencermati perkembangan global tersebut, dibutuhkan terobosan kebijakan yang dilandasi payung hukum yang kuat guna membantu otoritas perpajakan dalam merealisasikan potensi penerimaan pajak yang semestinya terutang.

Salah satu terobosan kebijakan untuk mendongkrak tingkat kepatuhan Wajib Pajak adalah dengan memberikan Pengampunan Pajak kepada wajib Pajak (*taxpayers*). Pengampunan Pajak perlu dipertimbangkan secara khusus oleh Pemerintah Indonesia untuk memberikan kesempatan terakhir (*one shot opportunity*) bagi Wajib Pajak yang melakukan *onshore* maupun *offshore tax evasion* dengan tujuan utama sebagai wahana rekonsiliasi perpajakan nasional bagi seluruh potensi masyarakat pembayar pajak dan diharapkan akan meningkatkan penerimaan negara.

Hal tersebut diatas menjadi dasar bagi pentingnya penyusunan naskah akademik tentang Pengampunan Pajak, untuk dijadikan dasar bagi penyusunan Rancangan Undang-Undang tentang Pengampunan Pajak.

B. Identifikasi Masalah

Dalam penyusunan Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang Pengampunan Pajak dapat diidentifikasi masalah sebagai berikut:

1. Apakah permasalahan yang dihadapi dalam penerapan dan pengaturan Pengampunan Pajak dalam kaitannya dengan penerimaan pajak demi pembangunan nasional?
2. Mengapa Rancangan Undang-Undang Pengampunan Pajak sebagai landasan pengaturan pengampunan pajak ?
3. Apa landasan filosofis, sosiologis, dan yuridis bagi penyusunan Rancangan Undang-Undang Pengampunan Pajak?
4. Apa sasaran yang ingin diwujudkan, ruang lingkup pengaturan, jangkauan, dan arah pengaturan dari kebijakan Pengampunan Pajak?

C. Tujuan dan Kegunaan Penyusunan Naskah Akademik

Sesuai dengan ruang lingkup identifikasi masalah yang dikemukakan di atas, tujuan penyusunan Naskah Akademik sebagai berikut:

1. Merumuskan konsepsi atas permasalahan yang dihadapi dalam penerapan dan pengaturan Pengampunan Pajak dalam kaitannya dengan penerimaan pajak demi pembangunan nasional.
2. Merumuskan urgensi Rancangan Undang-Undang Pengampunan Pajak sebagai solusi permasalahan.
3. Merumuskan landasan filosofis, sosiologis, dan yuridis bagi penyusunan Rancangan Undang-Undang Pengampunan Pajak.
4. Merumuskan sasaran yang ingin diwujudkan, ruang lingkup pengaturan, jangkauan, dan arah pengaturan dari kebijakan Pengampunan Pajak.

Naskah Akademik ini diharapkan mampu memberikan arahan atau panduan bagi penyusunan dan pembahasan Rancangan Undang-Undang Pengampunan Pajak, sehingga dapat menjawab berbagai tantangan dan kesempatan yang ada dalam situasi pajak di Indonesia maupun global.

D. Metode

Metode yang digunakan untuk penyusunan Naskah Akademik ini adalah dengan cara studi kepustakaan untuk memperoleh informasi mengenai penelitian-penelitian sejenis atau yang ada kaitannya dengan program Pengampunan Pajak, baik teori maupun praktik yang telah dilaksanakan oleh negara-negara lain. Selain itu dilakukan kajian terhadap bahan hukum yang tersedia untuk dapat diketahui ruang kekosongan pengaturan dan menghindari terjadinya disharmoni antar peraturan.

Pengumpulan data dalam penelitian kepustakaan dilakukandengan menggunakan studi dokumen, yang sumber datanya diperoleh dari:

1) Bahan hukum primer:

Bahan-bahan hukum yang mengikat berupa UUD NRI Tahun 1945, peraturan perundang-undangan, serta dokumen hukum lainnya yang berkaitan dengan pengampunan pajak.

2) Bahan hukum sekunder

Bahan hukum sekunder yang memberikan penjelasan mengenai bahan hukum primer seperti risalah sidang, dokumen penyusunan peraturan yang terkait dengan penelitian ini dan hasil-hasil pembahasan dalam berbagai media.

3) Bahan hukum tersier

Bahan hukum tertier atau bahan hukum penunjang seperti kamus hukum dan bahan lain di luar bidang hukum yang dipergunakan untuk melengkapi data penelitian.

Untuk menunjang akurasi data sekunder yang diperoleh melalui penelitian kepustakaan dilakukan wawancara secara terstruktur dengan narasumber yang berkompeten dan representatif. Dan untuk dapat memberikan kajian dan pemahaman yang mendalam, salah satunya dengan melakukan perbandingan terhadap pengalaman negara-negara lain dalam melaksanakan Pengampunan Pajak.

Pengolahan data dilakukan secara kualitatif. Bahan-bahan hukum tertulis yang telah terkumpul diklasifikasikan sesuai dengan permasalahan yang telah diidentifikasi, kemudian dilakukan *content analysis* secara sistematis terhadap dokumen bahan hukum dan dikomparasikan dengan informasi narasumber, sehingga dapat menjawab permasalahan yang diajukan.

BAB II

KAJIAN TEORETIS DAN PRAKTIK EMPIRIS

A. Kajian Teoretis

1. Teori Perpajakan Secara Umum

Pengertian pajak memiliki dimensi yang berbeda-beda. Menurut Mangkoesoebroto¹⁴, pajak adalah suatu pungutan yang merupakan hak prerogatif pemerintah dimana pungutan tersebut didasarkan pada Undang-Undang, pemungutannya dapat dipaksakan kepada subjek pajak dengan tidak ada balas jasa yang langsung dapat ditunjukkan penggunaannya. Dari definisi tersebut, dapat disimpulkan bahwa: pertama, yang berhak memungut pajak adalah negara (pemerintah). Kedua, pajak dipungut berdasarkan undang-undang dan aturan pelaksanaannya yang dapat dipaksakan kepada subjek pajak. Ketiga, dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi individual dari pemerintah. Lebih lanjut, Weber mendefinisikan negara sebagai lembaga kemasyarakatan yang (berhasil) memiliki monopoli hukum untuk menggunakan kekerasan fisik di suatu daerah tertentu. Untuk itu negara harus selalu sah agar tidak jatuh menjadi kelompok kekerasan atau penjahat yang hanya bisa melakukan tindakan kekerasan kepada warganya.¹⁵ Negara memiliki otoritas yang besar karena hanya negara yang patut ditaati aturan hukumnya, hanya negara yang dapat membuat kerangka dan batas bagi kehidupan masyarakat.

Sommerfeld et al.¹⁶ mengemukakan bahwa pajak adalah suatu pengalihan sumber dari sektor swasta ke sektor pemerintah, bukan akibat pelanggaran hukum, namun wajib dilaksanakan, berdasarkan

¹⁴ Mangkoesoebroto. *Teori Ekonomi Makro*. STIE YKPN. (1998)

¹⁵ Weber, Max.. *Basic Concepts in Sociology*. Greenwood Press. (1962)

¹⁶ Sommerfeld, Ray M., [Silvia A. Madeo](#), [Kenneth E. Anderson](#), [Betty R. Jackson](#). *Concepts of Taxation*. 1994. Dryden Press, FL.

ketentuan yang ditetapkan lebih dahulu, tanpa mendapat imbalan yang langsung dan proporsional, agar pemerintah dapat melaksanakan tugas-tugasnya untuk menjalankan pemerintahan.¹⁷ Sedangkan Jones mengemukakan definisi pajak sebagai berikut: “....*A tax can be defined simply as a payment to support the cost of government. A tax differ from a fine or penalty imposed by a government because a tax is not intended to deter or punish unacceptable behavior. On the other hand, taxes are compulsory; anyone subject to a tax is not free to choose whether or not to pay.*”¹⁸

Adriani memberikan definisi pajak sebagai iuran kepada negara yang dapat dipaksakan berdasarkan peraturan, tidak mendapatkan prestasi dan langsung dapat ditunjuk untuk pembiayaan pengeluaran umum¹⁹. Sementara itu, Rochmat Soemitro juga memberikan definisi pajak sebagai iuran rakyat kepada kas negara (peralihan kas ke sektor pemerintah berdasarkan Undang-Undang) dapat dipaksakan dengan tiada mendapat jasa timbal (tegen prestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan digunakan untuk membiayai pengeluaran umum²⁰.

Menurut Musgrave, fungsi pajak dalam pembangunan ekonomi dapat dibedakan atas dua macam, yakni fungsi anggaran (*budgetory*) dan fungsi pengaturan (*regulatory*)²¹. Fungsi anggaran berarti pajak merupakan salah satu sumber penerimaan dalam negeri suatu negara yang jumlahnya setiap tahunnya semakin bertambah. Sedangkan fungsi pengaturan berarti pajak dapat digunakan oleh pemerintah

¹⁷ Jones, Sally M., and Ray M. Sommerfeld. *Federal taxes and management decisions*. Richard d Irwin, 1993.

¹⁸ Jones, Sally, and Shelly C. Rhoades-Catanach. *Principles of Taxation for Business & Investment Planning, 2005 Edition*. Irwin/McGraw-Hill, 2004.

¹⁹ Adriani, P. J. A. "Pegantar Ilmu Hukum Pajak." (1991).

²⁰ Soemitro, Rochmat. "Asas dan Dasar Pajak 2." (1987).

²¹ Musgrave, Richard A. "Devolution, grants, and fiscal competition." *The Journal of Economic Perspectives* (1997): 65-72.

untuk mengatur variabel-variabel ekonomi makro untuk mencapai tingkat pertumbuhan ekonomi sebagaimana yang ditargetkan, memperbaiki distribusi pendapatan dan menjaga stabilitas ekonomi melalui pengaturan konsumsi dan investasi masyarakat. Penjelasan lebih lanjut mengenai fungsi pajak adalah sebagai berikut:

a. Fungsi anggaran

Untuk memenuhi fungsi budgeter, pajak digunakan sebagai alat untuk memasukkan uang ke kas negara. Uang tersebut kemudian digunakan untuk membiayai pengeluaran rutin atau pembangunan yang dilakukan oleh pemerintah. Fungsi mengatur dari pajak merupakan bagian dari kebijakan fiskal pemerintah. Sementara itu, kebijakan fiskal pemerintah mempunyai dua sisi, yaitu sisi penerimaan dan sisi pengeluaran. Sisi penerimaan berkaitan dengan kebijakan-kebijakan perpajakan itu sendiri.

b. Fungsi mengatur

Fungsi mengatur pada sisi ini berkaitan dengan kebijakan-kebijakan di bidang perpajakan untuk mengarahkan kegiatan perekonomian agar sesuai dengan tujuan pemerintah. Kebijakan insentif pajak (*tax allowance*), pembebasan pajak (*tax holiday*) dan penggunaan tarif khusus merupakan beberapa implementasi dari fungsi mengatur pada sisi penerimaan. Di sisi pengeluaran, fungsi mengatur berkaitan dengan penggunaan dana pajak. Seperti telah diuraikan sebelumnya, di samping untuk membiayai kebutuhan rutin yang berhubungan dengan pelaksanaan administrasi negara, uang pajak juga dapat digunakan untuk membiayai pengeluaran pembangunan. Fungsi mengatur dari pajak dapat dilihat dari arah dan sifat penggunaan uang pajak tersebut, misalkan uang hasil pemungutan pajak digunakan untuk mempengaruhi kegiatan ekonomi masyarakat. Pada saat terjadi resesi maka hasil pajak dapat digunakan sebagai stimulus bagi kegiatan ekonomi masyarakat. Dana pajak juga dapat digunakan untuk pengembangan sektor-sektor tertentu yang menjadi prioritas pemerintah (*ear-marking*).

c. Fungsi alokasi

Pajak juga mempunyai fungsi alokasi dimana penggunaan sumber daya ekonomi nasional untuk tujuan penyediaan barang-barang publik dan barang-barang privat. Pengalokasian penggunaan sumber daya ekonomi untuk penyediaan barang publik dan barang privat juga berarti penentuan pihak yang harus menyediakan barang-barang tersebut. Barang publik disediakan oleh pemerintah (negara), sementara penyediaan barang privat dapat dilakukan oleh swasta. Adanya penyediaan barang-barang publik oleh pemerintah ini menunjukkan bahwa sebenarnya kebijakan fiskal telah memenuhi fungsi alokasi sumber daya ekonomi dalam masyarakat. Hal ini dapat dilihat dari konsep penarikan pajak dari masyarakat yang kemudian hasilnya digunakan untuk memproduksi barang-barang publik bagi kepentingan masyarakat itu sendiri.

d. Fungsi distribusi

Pajak juga memiliki fungsi distribusi, salah satu tugas pemerintah adalah menciptakan distribusi pendapatan dan kekayaan yang merata. Konsep pemerataan hasil pembangunan merupakan dasar dari tugas ini. Banyak faktor yang menyebabkan ketimpangan dalam distribusi pendapatan dan kekayaan diantaranya adalah perbedaan tingkat pendidikan, keahlian serta kesempatan. Di samping itu, kondisi awal kepemilikan kekayaan (*capital endowment*) juga berbeda antara satu orang dengan yang lainnya. Ada orang yang pada awalnya telah memiliki kekayaan yang melimpah karena faktor keturunan. Pemilikan kekayaan awal yang berbeda tersebut, pada gilirannya mempengaruhi kemampuan menghasilkan pendapatan dikemudian hari. Kebijakan fiskal yang diterapkan pemerintah akan selalu diusahakan untuk mencapai pemerataan hasil pembangunan secara lebih adil. Melalui pajak yang di pungut serta penggunaannya secara adil maka pemerataan hasil pembangunan akan dapat dilaksanakan. Demokratisasi perpajakan menyaratkan

terkonstruksinya sistem perpajakan yang menggambarkan adanya kesetaraan antara negara dengan rakyat dan tersedianya ruang bagi rakyat untuk melakukan partisipasi perpajakan (Irianto, 2013).²²

e. Fungsi stabilitas

Pertumbuhan ekonomi merupakan salah satu tujuan dari pembangunan di samping pemerataan. Pemerintah akan selalu berusaha untuk mencapai pertumbuhan ekonomi tertentu dari tahun ke tahun. Di samping itu, penyediaan lapangan kerja yang cukup juga merupakan sisi lain dari pembangunan ekonomi. Faktor-faktor lain yang tak kalah pentingnya adalah stabilitas harga serta keseimbangan neraca perdagangan dan neraca pembayaran. Pertumbuhan ekonomi, penyediaan lapangan pekerjaan, stabilitas harga serta keseimbangan neraca perdagangan dan neraca pembayaran merupakan rangkaian usaha stabilitas yang akan diupayakan oleh pemerintah. Kebijakan fiskal dapat digunakan sebagai instrumen untuk upaya stabilitas tersebut.

Dalam hubungannya dengan sistem, Jhingan menjelaskan bahwa dalam usaha meningkatkan penerimaan pajak seiring dengan kemajuan kegiatan ekonomi diperlukan suatu sistem perpajakan yang dapat menjadi pendukung utama perekonomian.²³ Oleh karena itu fungsi pajak adalah:

- a. Menciptakan kondisi ekonomi yang mampu memberi stimulus terhadap peningkatan produksi sektor-sektor riil dalam rangka menghasilkan peningkatan tingkat pendapatan per kapita masyarakat;
- b. Menekan kesenjangan ekonomi terutama dalam mengurangi ketimpangan pendapatan (*undistributed income*) masyarakat;

²² Irianto, Edi Slamet. "An Empirical Study of Tax as an Instrument of Democratization." *Bisnis & Birokrasi Journal* 19.3 (2013).

²³ Jhingan, M. L. *Monetary Economics*. Konark, 1994.

- c. Menggerakkan sumber-sumber ekonomi masyarakat sehingga dapat ditransfer menjadi penerimaan negara sehingga dapat meningkatkan investasi;
- d. Menata pengelolaan investasi yang produktif sehingga dapat meningkatkan produktivitas sektor-sektor ekonomi;
- e. Memperlambat peningkatan konsumsi masyarakat sehingga dapat meningkatkan investasi;
- f. Meningkatkan hasrat menabung masyarakat yang selanjutnya dapat menjadi tambahan investasi.

Sedangkan Miyasto secara rinci mengemukakan bahwa fungsi utama pajak adalah untuk mengatur perekonomian untuk mencapai:

- a. Tingkat pertumbuhan ekonomi yang cepat;
- b. Alokasi-alokasi sumber-sumber ekonomi ke arah yang direncanakan;
- c. Redistribusi pendapatan;
- d. Stabilisasi ekonomi;
- e. Pola konsumsi yang lebih efisien;
- f. Posisi neraca pembayaran yang lebih menguntungkan.²⁴

Perbedaan pandangan tentang fungsi pajak antara Jhingan dan Miyasto terletak pada fungsi investasi. Jhingan berpendapat bahwa salah satu fungsi pajak adalah fungsi investasi, namun Miyasto tidak memasukkan fungsi investasi sebagai bagian dari fungsi pajak. Sebagai gantinya, Miyasto berpendapat pada pentingnya posisi neraca pembayaran sebagai fungsi pajak.

2. *Automatic Exchange of Information* atau pertukaran informasi secara otomatis antar negara

Adanya penerapan *Automatic Exchange of Information* atau pertukaran informasi secara otomatis antar negara. Pelaksanaan Latar

²⁴ Miyasto, 1997. "Sistem Perpajakan Nasional Dalam Era Ekonomi Global."

belakang dibentuknya CRS sebagai sebuah *global single standard* dalam pelaksanaan pertukaran informasi keuangan nasabah secara otomatis di seluruh dunia adalah sebagai berikut:

1. Sejak Amerika Serikat memberlakukan FATCA secara unilateral kepada seluruh negara di dunia beserta sanksinya, negara-negara di seluruh dunia memberikan reaksi berupa pandangan akan perlunya dibentuk suatu standar pertukaran informasi keuangan nasabah secara otomatis yang bersifat multilateral dan adanya *level playing field*. Dengan adanya dukungan yang kuat dan mandat dari G20, *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD) bersama dengan negara-negara anggota G20 dan kerja sama dengan *European Union* (EU) serta pemangku kepentingan lainnya telah membentuk sebuah *global single standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters* (AEOI), yang selanjutnya disebut CRS.
2. Pembentukan standar baru untuk pertukaran informasi keuangan nasabah secara otomatis (AEOI), yaitu CRS, dan implementasinya oleh sesama negara anggota G20 di akhir tahun 2015, telah disampaikan dalam *Communique* yang disepakati pada acara *Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors* di Sydney, Australia, pada tanggal 22-23 Februari 2014. Kesepakatan ini kemudian diperkuat lagi pada saat OECD *Ministerial Meeting* di bulan Mei 2014 dalam bentuk *Declaration on Automatic Exchange of Information*.
3. Pada G20 *Leaders' Communique* yang disepakati pada acara *Brisbane Summit* di Australia pada tanggal 15-16 November 2014 disepakati bahwa *"To prevent cross-border tax evasion, we endorse the global Common Reporting Standard for the automatic exchange of tax information (AEOI) on a reciprocal basis. We will begin to exchange information automatically with each other and with other countries by 2017 or end-2018, subject to completing necessary legislative procedures."*

4. CRS merupakan standar yang didesain untuk digunakan dalam pertukaran informasi keuangan nasabah secara otomatis antara pejabat berwenang (*Competent Authority/CA*) di masing-masing negara pihak yang terlibat. CRS juga dapat digunakan untuk tujuan pelaporan domestik oleh Lembaga Jasa Keuangan (LJK) kepada otoritas pajakterkait.
5. FATCA dan CRS masing-masing menggunakan suatu bentuk perjanjian untuk mengikat negara-negara di dunia untuk saling mempertukarkan informasi keuangan nasabah asingnya. Untuk melibatkan pemerintah asing dalam menerapkan FATCA, Amerika Serikat telah menyiapkan *template* untuk membuat *G-to-G Agreement* yaitu *Intergovernmental Agreement* (IGA) Model 1 dan Model 2 yang memberikan kemudahan bagi lembaga jasa keuangan di negara lain agar terlindungi dari ancaman sanksi berupa 30 persen *Withholding FATCA Sanction*. Lain halnya dengan FATCA, CRS menggunakan instrumen perjanjian internasional untuk mengikat negara-negara di dunia untuk saling mempertukarkan informasi keuangan nasabah asingnya berupa *Competent Authority Agreement* (CAA).
6. *Global Forum* telah menyepakati format CAA baik yang berbentuk bilateral maupun multilateral (*Model CAA/MCAA*). MCAA digunakan untuk memfasilitasi pelaksanaan AEOI berdasarkan Konvensi. Dalam MCAA yang dikembangkan oleh OECD, para pihak yang terlibat dalam MCAA wajib menjalankan standar AEOI baru yang diterbitkan, yaitu CRS. Setiap negara/yurisdiksi yang melaksanakan AEOI melalui MCAA dan CRS harus telah memiliki peraturan domestik yang berlaku yang mewajibkan LJK untuk melaporkan informasi yang ditentukan dan mengikuti prosedur *due diligence* yang telah ditetapkan secara konsisten. Dasar hukum untuk pelaksanaan AEOI melalui MCAA dan CRS adalah Pasal 26 Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) OECD *Model* yang mengatur tentang pertukaran informasi dan

Pasal 6 *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* (Konvensi tentang Bantuan Administratif Bersama di Bidang Perpajakan/Konvensi).

Hal-hal yang diatur dalam perjanjian MCAA antara lain sebagai berikut:

1. negara yang dapat ikut berpartisipasi pada MCAA ini adalah negara yang sudah meratifikasi Konvensi atau sudah menandatangani Konvensi atau sudah menyatakan keinginan untuk menandatangani Konvensi dan memastikan bahwa Konvensi berlaku di negara masing-masing sebelum pertukaran informasi secara otomatis pertama kali dilakukan (2017);
2. masing-masing CA akan melakukan pertukaran informasi secara otomatis dengan CA lainnya setiap tahun;
3. informasi yang dipertukarkan sebagai berikut:
 - a) nama, alamat, NPWP, serta tempat dan tanggal lahir dari individu/badan dari negara/yurisdiksi asing yang menjadi mitra pertukaran berdasarkan MCAA.
 - b) nomor rekening atau yang dapat dipersamakan;
 - c) nama dan nomor identifikasi (jika ada) lembaga keuangan pelapor;
 - d) saldo akhir atau nilai akhir rekening pada akhir tahun kalender atau periode pelaporan lainnya yang memadai atau jika rekening ditutup pada suatu tahun kalender, yang dilaporkan adalah saldo akhir atau nilai akhir rekening pada saat penutupan;
 - e) khusus untuk rekening kustodian (*Custodial Account*):
 - 1) total nilai kotor dari bunga, dividen dan penghasilan lainnya yang dihasilkan oleh aset yang disimpan pada suatu rekening;
 - 2) total nilai kotor dari penjualan atau pelepasan Aset Keuangan (*Financial Assets*)

- f) khusus untuk rekening deposit (*Depository Account*): total nilai kotor dari bunga yang dibayarkan atau dikreditkan ke rekening terkait;
 - g) untuk rekening-rekening lainnya: total nilai kotor yang dibayarkan atau dikreditkan kepada pemegang rekening.
4. informasi yang dipertukarkan terkait dengan informasi yang ada pada tahun 2016 dan tahun-tahun selanjutnya dan dipertukarkan dalam waktu 9 bulan setelah akhir tahun kalender dari informasi terkait; Khusus untuk Indonesia, telah berkomitmen sebagaimana lampiran F di MCAA, bahwa Indonesia mulai bertukar informasi keuangan nasabah secara otomatis dengan negara/yurisdiksi penandatanganan MCAA sejak bulan September 2018.

Urgensi penerapan CRS di Indonesia terkait dengan kepentingan perpajakan domestik Indonesia adalah sebagai berikut:

1. Jaringan informasi perpajakan Indonesia dalam pelaksanaan AEOI ini sangat luas karena Indonesia telah memiliki P3B dengan sejumlah negara/yurisdiksi dan juga karena sudah banyak negara/yurisdiksi yang telah menandatangani Konvensi dan MCAA, dengan rincian sebagai berikut:

No.	Jenis Perjanjian	Jumlah Negara/Yurisdiksi
1.	P3B	65 negara/yurisdiksi (63 negara/yurisdiksi yang memuat ketentuan pertukaran informasi)
2.	Konvensi	85 negara/yurisdiksi (per 24 Februari 2015)
3.	MCAA	52 negara/yurisdiksi (per 19 November 2014)

Jaringan informasi P3B dan Konvensi baru dapat dimanfaatkan untuk kepentingan pertukaran informasi berdasarkan permintaan (*on request*). Pertukaran informasi *on request* belum dapat, secara

luas dan masif, menjaring informasi yang terkait dengan kegiatan *offshore tax evasion* oleh para wajib pajak Indonesia.

2. Dalam rangka mencegah wajib pajak dalam melakukan *offshore tax evasion* yang akan berdampak pada usaha Direktorat Jenderal Pajak dalam mengumpulkan penerimaan negara (yang jumlah targetnya terus meningkat dari tahun ke tahun), Indonesia harus memanfaatkan AEOI untuk menjaring data dan informasi keuangan wajib pajak Indonesia yang ada di berbagai negara. Partisipasi Indonesia pada AEOI juga menunjukkan sebuah sinyal kuat dukungan Indonesia terhadap agenda transparansi perpajakan yang diusung oleh negara-negara G20.
3. Menteri Keuangan Republik Indonesia bersama dengan *Competent Authority* dari Australia, Kanada, Chili, Kosta Rika, India, dan Selandia Baru telah menandatangani *Multilateral Competent Authority Agreement* (MCAA) di Paris, Perancis pada tanggal 3 Juni 2015.
4. Dengan ditandatanganinya MCAA, Pemerintah Indonesia telah memiliki akses yang sangat luas untuk mendapatkan informasi keuangan nasabah Wajib Pajak Indonesia yang memiliki rekening keuangan di luar negeri melalui mekanisme pertukaran informasi secara otomatis (*Automatic Exchange of Financial Information/AEOI*). Saat ini MCAA telah ditandatanganinya oleh 60 (enam puluh) negara/yurisdiksi dan diharapkan kedepannya jumlah penandatangan MCAA akan semakin meningkat mengingat telah terdapat 94 (sembilan puluh empat) negara/yurisdiksi yang telah berkomitmen untuk berpartisipasi melakukan AEOI mulai tahun 2017 dengan skema *Common Reporting Standard* (CRS).
5. Setelah dimulainya pertukaran informasi secara otomatis atas rekening keuangan nasabah asing dengan skema CRS, Indonesia akan menerima informasi keuangan nasabah Wajib Pajak

Indonesia dari hampir seluruh negara/yurisdiksi di dunia dimana mereka menyimpan aset finansialnya.

Konsekuensi penandatanganan MCAA adalah adanya kemampuan akses pemerintah Indonesia atas informasi keuangan milik Wajib Pajak Indonesia di luar negeri. *Automatic Exchange of Information* tersebut menggunakan standar yang diatur dalam *Common Reporting Standard* (CRS).

B. Model-Model Pengampunan Pajak

1. Model Pengampunan *Offshore Voluntary Disclosure*.

Salah satu bentuk program pengampunan yang dikenal dan diterapkan di beberapa negara dan dapat dijadikan acuan adalah program pengampunan yang dikenal dengan istilah *Offshore Voluntary Disclosure Program* (OVDP). Program ini memberikan Pengampunan Pajak dengan format yang lebih bervariasi untuk meningkatkan transparansi perpajakan. Dengan mengikuti program ini, Wajib Pajak mendapat fasilitas tarif pajak yang lebih rendah serta penghapusan sanksi administrasi dengan mengungkapkan harta yang berada di dalam dan luar negeri.²⁵

Pada dasarnya tiap negara memiliki dua alternatif kebijakan dalam memerangi *offshore tax evasion*. Pertama, mereka dapat saja melakukan negosiasi untuk bekerjasama secara intensif dengan negara-negara yang ditenggarai sebagai tempat berlabuhnya harta yang disembunyikan oleh Wajib Pajak-nya dalam bentuk pertukaran informasi, terutama atas harta. Contoh dari hal ini adalah kerjasama antara Amerika Serikat dengan Swiss dalam rangka ‘memaksa’ bank-bank Swiss untuk menyediakan informasi tentang saldo bank dari warga negara Amerika Serikat. Kerjasama ini tidak berhasil karena para pengemplang pajak justru memilih untuk mengalihkan dana mereka dari Swiss ke negara-negara yang memiliki kerahasiaan yang ketat.²⁶

²⁵ <https://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/Offshore-Voluntary-Disclosure-Program>

²⁶ Lihat Dominika Langenmayr, “*Voluntary Disclosure of Evaded Taxes – Increasing Revenues, or Increasing Incentives to Evade?*”, *CESifo Area Conference on Public Sector Economics* 16 – 18 April, 2015

Kedua, mereka dapat saja memberikan suatu bentuk insentif kepada Wajib Pajak untuk mengungkapkan harta kekayaan yang ada di luar negeri maupun jumlah pajak yang telah diselundupkan, secara sukarela. Cara ini kini banyak diaplikasikan di banyak negara dalam kebijakan *Offshore Voluntary Disclosure Program* (OVDP).

Kebijakan OVDP terfokus pada apa yang disebut sebagai *offshore tax evasion*, atau penyelundupan pajak atas harta atau penghasilan yang ‘diparkir’ di luar negeri.²⁷ Bagi banyak negara, pihak-pihak yang memiliki kemampuan untuk menyimpan dananya di luar negeri dengan motif pajak adalah pihak yang memiliki kapasitas keuangan yang besar. Artinya, potensi penerimaan pajak dari pihak-pihak tersebut relatif besar. Hal ini juga didukung oleh estimasi yang dilakukan oleh *Tax Justice Network* yang memperkirakan bahwa sekitar USD21triliun hingga USD32 triliun kekayaan global disembunyikan di luar yurisdiksi (*offshore*).²⁸ Sedangkan, secara khusus 8 persen kekayaan dari individu di seluruh dunia ditanamkan di negara-negara *tax haven*, atau sebesar USD6 triliun.²⁹

OVDP dapat diartikan sebagai program untuk meningkatkan penerimaan pajak dalam waktu singkat dan dengan biaya yang efisien serta untuk perubahan tingkat kepatuhan pajak yang lebih baik dalam jangka panjang.³⁰ OVDP berpijak di atas kesadaran Wajib Pajak (baik kelompok Wajib Pajak Orang Pribadi maupun Badan Usaha) untuk secara sukarela melaporkan seluruh hartanya yang berada di luar negeri serta membayar segala kewajiban utang pajaknya dengan benar. Sebagai insentif, Wajib Pajak yang berpartisipasi mendapatkan suatu pengampunan yang dapat berupa pengurangan atau pembebasan utang pokok pajak, sanksi administrasi, ataupun jaminan hukum lainnya (tidak ditelusuri dananya, tidak diaudit, dan sebagainya). Efektivitas dari model Pengampunan Pajak

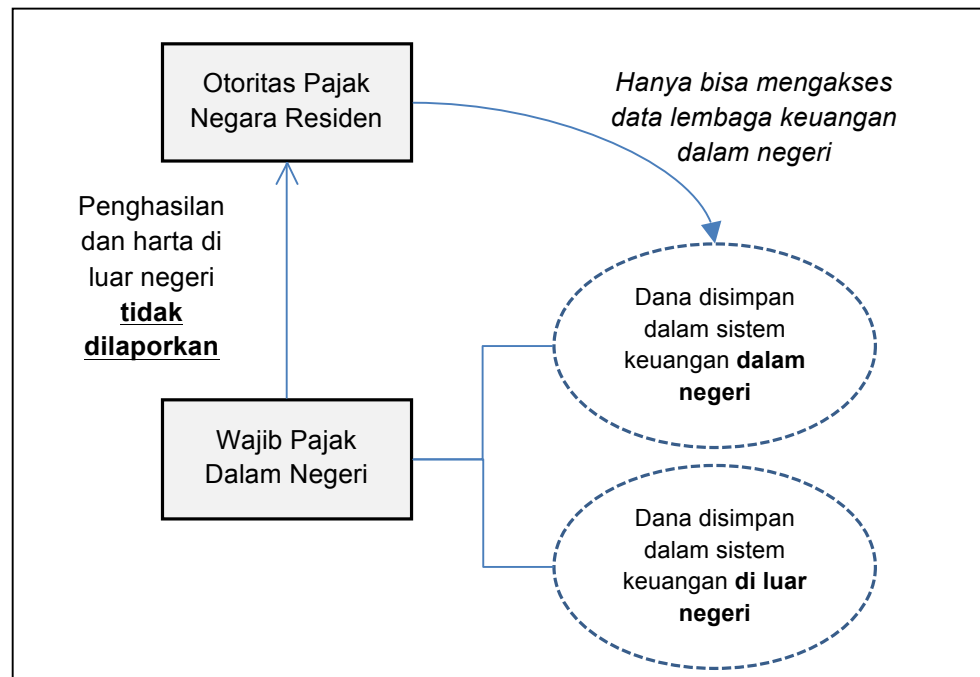
²⁷ Leandra Lederman, “*The Use of Voluntary Disclosure Initiatives in Battles Against Offshore Tax Evasion*”, *Villanova Law Review* Vol. 57 (2012): 499 – 528.

²⁸ J. Henry. *The Price of Offshore Revisited: New Estimates for “Missing” Global Private Wealth, Income, Inequality, and Lost Taxes* (Tax Justice Network, tidak dipublikasikan, 2012)

²⁹ Lihat Gabriel Zucman, “*The Missing Wealth of Nations: Are Europe and the US Net Debtors or Net Creditors?*” *Quarterly Journal of Economics* 128: 1321 – 1364.

³⁰ Lihat OECD, *Offshore Voluntary Disclosure: Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice*, (Paris: OECD Publishing, 2010).

OVDP akan lebih baik apabila berlaku sekali sepanjang masa (*once in a life time*).



Gambar 2. Penggelapan pajak luar negeri (*Offshore Tax Evasion*)

Selain itu, dalam OVDP terdapat kemungkinan untuk memberikan sanksi tambahan bagi Wajib Pajak yang tidak berpartisipasi dalam program dan terbukti mengemplang pajak atau berpartisipasi namun tidak jujur. OVDP juga seringkali mengecualikan Wajib Pajak yang pada saat program diluncurkan berada dalam pemeriksaan, penyelidikan, atau penyidikan.

Faktor pendorong maraknya OVDP adalah adanya perubahan lanskap pajak global yang menuju ke arah transparansi.³¹ Yurisdiksi yang biasanya menjadi tempat persinggahan dana global (*offshore financial center*), contohnya Swiss, kini kian membuka diri dan berpartisipasi dalam kerangka kerjasama pertukaran informasi.³² Hal tersebut jelas membuat

³¹ Dalam konteks yang lebih spesifik, Amerika Serikat mengaplikasikan OVDP sebagai persiapan program *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA).

³² Dalam kasus Swiss, keinginan mereka untuk membuka diri juga dipengaruhi oleh tekanan tidak langsung dari *Saving Directives* di EU, peran kebijakan *withholding tax* yang tergantikan oleh koordinasi pertukaran informasi, serta kompetisi yang semakin ketat antar *offshore financial center*. Lihat Niels Johannsen, "Tax Evasion and Swiss Bank Deposits" *Journal of Public Economics* 111 (2014): 46 – 62; dan Harry Huizinga dan

Wajib Pajak kehilangan tempat untuk menyimpan dana mereka secara rahasia (tanpa diketahui). Fenomena ini menciptakan daya tawar yang lebih besar bagi Pemerintah di berbagai negara untuk ‘menekan’ Wajib Pajak mereka agar berpartisipasi dalam OVDP. Faktor pendorong lainnya adalah besaran erosi penerimaan dari aktivitas menyembunyikan dana di luar negeri. Misalkan, diperkirakan Amerika Serikat kehilangan USD 70 miliar setiap tahunnya akibat pengemplangan pajak yang diakibatkan dari disembunyikannya harta atau penghasilan residen Amerika Serikat di negara-negara *tax haven*.³³

Hingga saat ini, banyak negara telah melakukan OVDP dan memiliki tren yang terus bertambah. Sebagai contoh, di tahun 2015 ini Perdana Menteri India, Narendra Modi merencanakan untuk memberikan pengampunan atas sanksi pidana terhadap aset yang disembunyikan luar negeri oleh Wajib Pajak India. Wajib Pajak India tetap diwajibkan untuk membayar pajak yang terutang dan sanksi administrasi.³⁴

Berdasarkan kajian yang dilakukan oleh OECD (2010), berikut merupakan komparasi 54 kebijakan OVDP di 39 negara sebelum tahun 2010.³⁵

1. Perlakuan atas Pajak Terutang

Dari 54 program OVDP yang dilakukan di 39 negara, sebagian besar mensyaratkan bahwa Wajib Pajak yang berpartisipasi dalam program haruslah membayar kewajiban pokok sesuai dengan jumlah yang terutang. Artinya, sebagian besar OVDP tidak memberikan suatu pertimbangan nilai selain yang telah menjadi kewajiban Wajib Pajak sesuai dengan jumlah harta atau penghasilan (sebagai basis) yang selama ini digelapkan. Walau demikian, sekitar 10 OVDP (19%) memberikan nilai pajak terutang yang berbeda dengan nilai pajak terutang pada mengikuti ketentuan umum (tidak ada OVDP). Dengan kata lain, pada 10 OVDP terdapat suatu

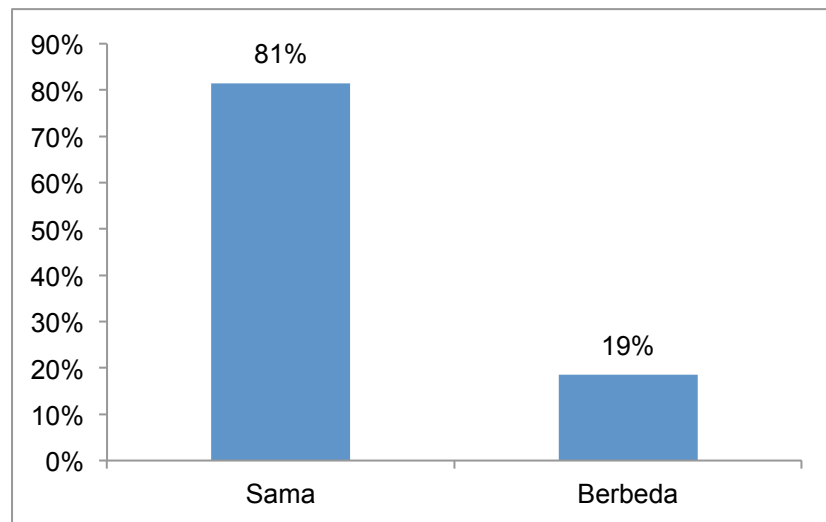
Soren Bo Nielsen, “Withholding Tax or Information Exchange: The Taxation of International Interest Flows”, *Journal of Public Economics* 87 (2002): 39 0 72.

³³ Jane G. Gravelle, “Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, Congressional Research Service Report 7-5700”, January 15, 2015

³⁴ Bloomberg Business, “Modi Gives Last Chance for India Tax Evaders in \$2 Trillion Hunt”, 4 Maret 2015. Dapat diakses pada: <http://bloom.bg/1xfHhEd>

³⁵ Lihat OECD, *Offshore Voluntary Disclosure: Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice*, (Paris: OECD Publishing, 2010).

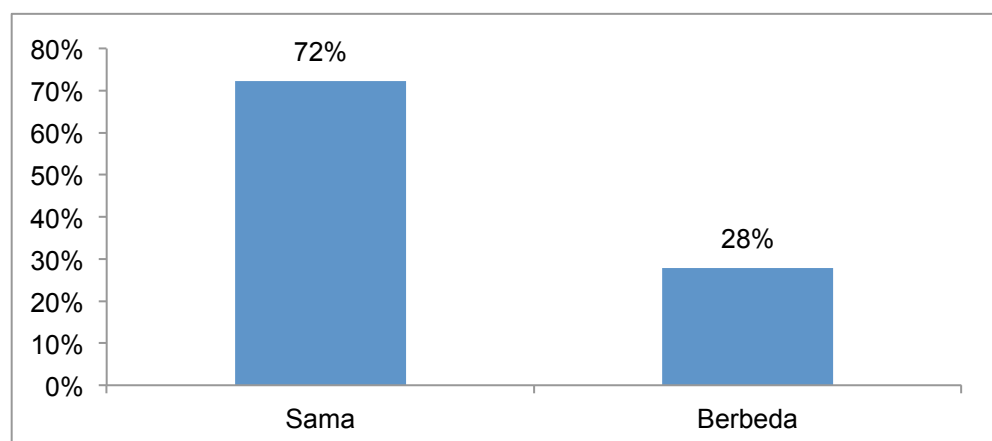
perbedaan nilai pokok pajak yang dapat memberikan pilihan bagi Wajib Pajak untuk berpartisipasi dalam OVDP atau menjadi pelanggar (tidak berpartisipasi dalam OVDP maupun berpartisipasi namun tidak sepenuhnya mengungkapkan hartanya).



Gambar 3. Perlakuan atas Pajak Terutang pada OVDP di Berbagai Negara

2. Perlakuan atas Sanksi Administrasi

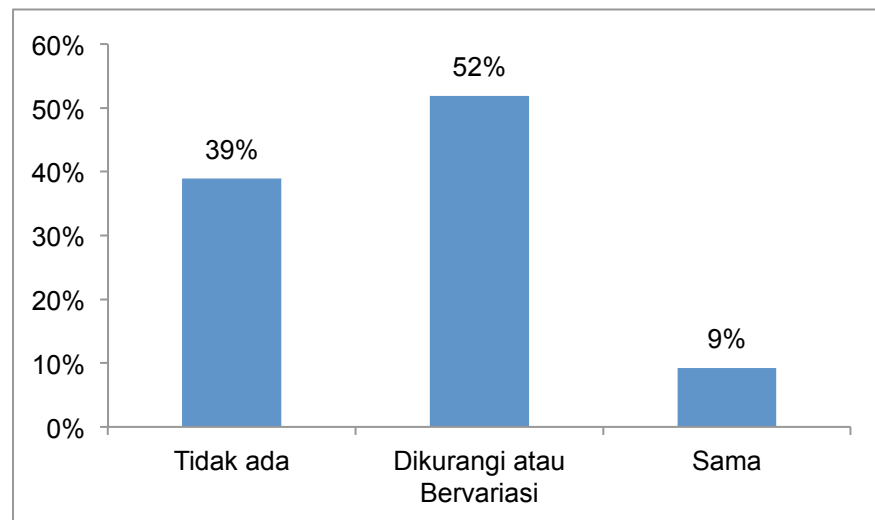
Senada dengan kebijakan perlakuan atas pajak terutang, sanksi administrasi pada umumnya tidak berbeda dalam situasi Wajib Pajak berpartisipasi dalam OVDP atau dalam ketentuan umum. Dari 54 OVDP yang dijadikan data komparasi, hanya 15 di antaranya (28%) yang memberikan perlakuan berbeda atas sanksi administrasi.



Gambar 4. Perlakuan atas Bunga Keterlambatan pada OVDP di Berbagai Negara

Sejauh ini, dari kedua komponen yang ditelaah dapat disimpulkan bahwa OVDP tidak banyak memberikan insentif terhadap perlakuan atas

pajak terutang dan bunga keterlambatan. Sebagian besar negara yang menjalankan kebijakan ini berpendapat bahwa kesukarelaan untuk mengungkapkan harta kekayaan di luar negeri tidak perlu diganjar dengan perbedaan nilai pajak terutang dan bunga yang berbeda dengan ketentuan umum.



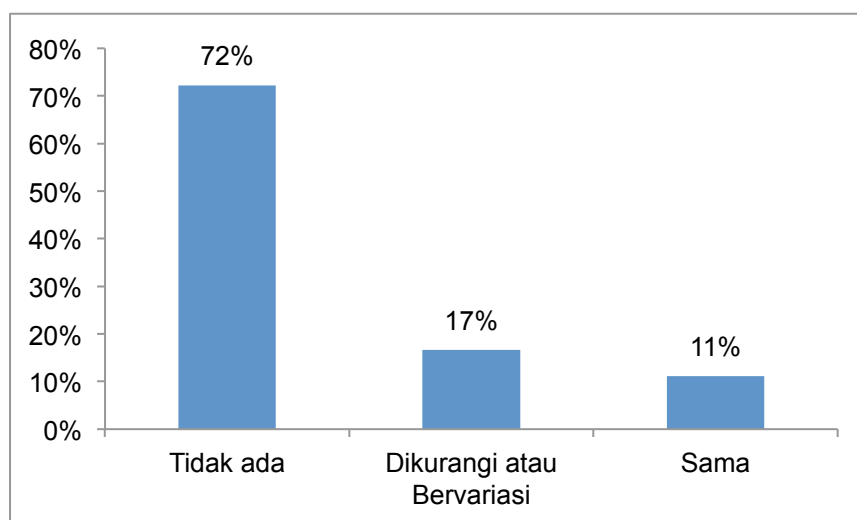
Gambar 5. Perlakuan atas Denda Administrasi pada OVDP di Berbagai Negara

Di sisi lain, OVDP di banyak negara tersebut ternyata sangat royal dalam memberikan penghapusan atau pengurangan denda administrasi kepada Wajib Pajak yang bersedia untuk berpartisipasi. 21 OVDP (39%) menghapuskan sama sekali denda administrasi dan 5 OVDP (9%) akan tetap memberlakukan denda administrasi sesuai dengan ketentuan umum (situasi tanpa adanya OVDP). Sisanya (52%) mengurangi denda administrasi atas harta atau penghasilan yang selama ini tidak dilaporkan ataupun memberikan prasyarat lanjutan (suatu pilihan) bagi Wajib Pajak. Hal ini jelas akan memberikan suatu insentif yang dapat memengaruhi keputusan Wajib Pajak untuk berpartisipasi dalam program. Denda administrasi adalah salah satu komponen biaya dalam model penggelapan pajak.

3. Perlakuan atas Sanksi Pidana Pajak

Mayoritas negara yang mengaplikasikan OVDP akan menghapuskan sanksi pidana pajak bagi para *offshore tax evaders* (39 program atau sekitar

72%), sedangkan 17 persen lainnya akan mengurangi derajat sanksi pidana ataupun menggunakan variasi lainnya. Hanya terdapat 6 OVDP (11%) yang akan mengacu sama terhadap ketentuan umum di saat tidak ada OVDP.



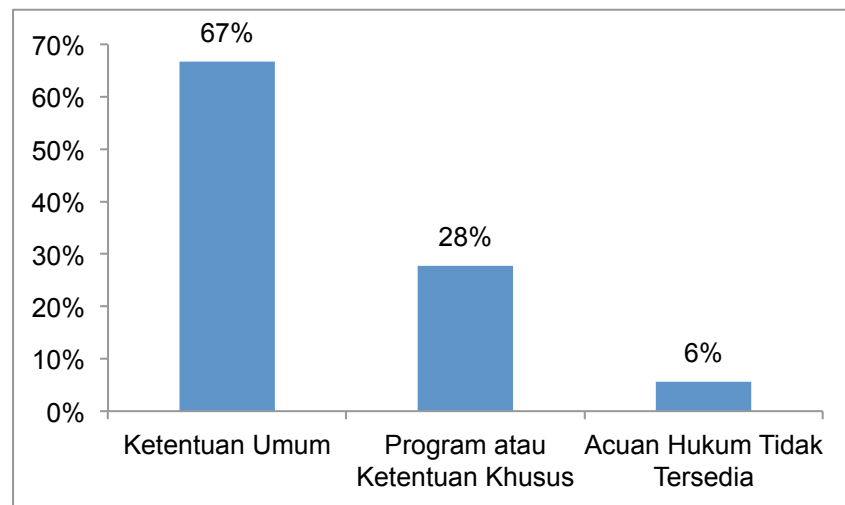
Gambar 6. Perlakuan atas Sanksi Pidana pada OVDP di Berbagai Negara

Berbeda dengan perlakuan atas pajak terutang dan sanksi administrasi, banyak negara yang memberikan suatu insentif yang lebih besar pada denda administrasi dan pidana pajak, baik berupa penghapusan maupun pengurangan. Nampaknya, banyak negara hanya ingin menghapus hukuman tanpa ingin melupakan kewajiban yang harus dipikul oleh Wajib Pajak.

4. Acuan Hukum

Sebagian besar OVDP mengacu pada undang-undang yang berlaku secara umum (*general tax law*) yaitu sebesar 36 program (67%). Terdapat klausul dalam *general tax law* tersebut yang memungkinkan diberikannya suatu kesempatan bagi Wajib Pajak untuk melaporkan harta yang berada di luar negeri secara sukarela. Sedangkan, 15 OVDP lainnya (28%) mengacu pada suatu undang-undang khusus (program spesifik) yang berbeda dengan ketentuan yang berlaku secara umum. Pada umumnya, terdapat korelasi antara seberapa besar insentif yang diberikan dengan jenis acuan hukum yang dipergunakan, di mana OVDP yang mengacu pada ketentuan

husus pada umumnya lebih royal. Beberapa negara juga mengaplikasikan OVDP namun tidak memiliki acuan hukum yang jelas (praktik di lapangan), contohnya Afrika Selatan.



Gambar 7. Acuan Hukum pada OVDP di Berbagai Negara

5. Sanksi bagi Pelanggar

Pelanggar diartikan sebagai pihak yang tidak mau berpartisipasi namun di kemudian hari terdeteksi atau pihak yang berpartisipasi namun tidak memberikan keterangan secara jujur (selanjutnya disebut pelanggar). Pada umumnya, para pelanggar akan dikenakan sanksi baik secara administrasi maupun pidana dengan mengikuti ketentuan umum.

Selain itu, beberapa negara juga mengenakan sanksi reputasi bagi para pelanggar. Sejak April 2010, otoritas pajak di Inggris mempublikasikan nama individu dan perusahaan yang terbukti menggelapkan pajak dengan jumlah lebih dari £25,000 di situs web mereka. Irlandia juga melakukan hal yang sama.³⁶ Alasan untuk mencantumkan identitas para pengemplang pajak (sering disebut *naming and shaming*) pada umumnya berangkat dari pemikiran bahwa 'hukuman reputasi' akan lebih efektif dalam mencegah perilaku ketidakpatuhan di saat sanksi administrasi dan pidana tidak lagi efektif.³⁷

³⁶ OECD, *Offshore Voluntary Disclosure: Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice*, (Paris: OECD Publishing, 2010), 19.

³⁷ Joshua D. Blank, "What's Wrong with Shaming Corporate Tax Abuse", *Tax Law Review* Vol. 62 (2009): 554.

6. Panduan Kebijakan Pengampunan *Offshore Voluntary Disclosure*

Program *Offshore Voluntary Disclosure* pada dasarnya kompleks dan mencantumkan klausul-klausul yang sensitif terhadap kemauan Wajib Pajak untuk berpartisipasi. Oleh karena itu, guna menjaring sebanyak mungkin Wajib Pajak yang memiliki keinginan untuk berpartisipasi dalam program (di luar Wajib Pajak yang memang tetap ingin menyelundupkan pajak), maka Pemerintah perlu meluncurkan suatu panduan yang komprehensif, jelas, dan mudah dipahami. Panduan tersebut haruslah berisi tentang:³⁸

1. Panduan yang menjelaskan proses untuk menyatakan kekayaan, termasuk di dalamnya tentang langkah-langkah, *contact person*, serta dokumen yang dipersyaratkan. Informasi ini sebaiknya bisa diakses di situs resmi otoritas pajak.³⁹
2. Respon dari otoritas pajak jika terdapat pembukuan atau laporan yang tidak lengkap, misalkan tentang aset yang disembunyikan oleh induk perusahaan di negara lain.
3. Derajat kerahasiaan dari harta yang dilaporkan serta bagaimana ketentuan hukum dapat menjamin hal tersebut.
4. Aktivitas otoritas pajak di kemudian hari terkait dengan upaya memonitor kepatuhan Wajib Pajak. Hal ini sangat penting untuk dijelaskan dalam panduan, mengingat bahwa Wajib Pajak cenderung berpikir bahwa dengan adanya pengungkapan harta mereka di luar negeri, mereka rentan menjadi target pemeriksaan di kemudian hari.
5. Pihak ketiga yang bisa dimintai verifikasi dan pada situasi seperti apa verifikasi diperlukan.
6. Bunga dan penalti yang akan dikenakan, termasuk juga cara perhitungan keduanya.

³⁸ OECD, *Offshore Voluntary Disclosure: Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice*, (Paris: OECD Publishing, 2010), 15 – 17.

³⁹ Sebagai contoh, program OVDP yang bernama DO IT secara jelas dijabarkan dalam situs resmi Australia Tax Authority (ATO). Dapat diakses di <https://www.ato.gov.au/General/Correct-a-mistake-or-amend-a-return/In-detail/Project-DO-IT/Project-DO-IT/>.

7. Situasi di mana sanksi pidana dapat dikenakan maupun tidak dikenakan.
8. Kemungkinan adanya diskusi dengan otoritas pajak dengan identitas yang anonim. Adanya kemungkinan ini dapat menciptakan kenyamanan bagi Wajib Pajak yang akan atau sedang berpartisipasi dalam program.

7. Analisis Efektivitas Kebijakan Model Pengampunan Pajak OVDP

Dari komparasi di bagian sebelumnya, sebagian besar kebijakan OVDP di negara-negara tersebut kurang menarik dari kaca mata Wajib Pajak. Terlihat bahwa sebagian besar OVDP hanya memberikan insentif berupa penghapusan atau pengurangan sanksi administrasi, namun tidak banyak memberikan insentif atas perlakuan nilai pajak terutang dan bunga. Hal tersebut dikarenakan oleh mengacunya OVDP terhadap ketentuan undang-undang pajak yang berlaku secara umum, sehingga kemungkinan penghapusan ataupun pengurangan pajak terutang sulit untuk diaplikasikan. Pada umumnya, pengampunan pokok pajak hanya berlaku jika OVDP diletakkan dalam skema ketentuan khusus (*special program*). Dalam ketentuan khusus, biasanya terdapat suatu nilai ‘uang tebusan’ yang berbeda dengan nilai pajak terutang.

Selain itu, kritik mengenai OVDP biasanya menyentuh juga pada minimnya aspek *punishment*. Wajib Pajak hanya diberikan insentif untuk secara sukarela melaporkan harta ataupun merepatriasi modal ke dalam negeri, tanpa adanya suatu efek jera tambahan jika mereka terbukti tidak patuh di kemudian hari. Dalam model *dynamic* (inter-temporal) *tax evasion model*,⁴⁰ maka mereka tetap akan menghadapi struktur biaya penalti yang sama (dengan asumsi tingkat *enforcement* yang sama). Akibatnya, keputusan untuk berpartisipasi hanya dipengaruhi dari besaran insentif (pengampunan) yang bisa diberikan. Sayangnya, nilai pajak terutang dari ketidakpatuhan di masa lalu pada umumnya tidak menjadi skema

⁴⁰ Lihat Michael G. Allingham dan Agnar Sandmo, “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis,” *Journal of Public Economics*, (1972):, 323-338

pengampunan, namun hanya terbatas pada bunga dan pengurangan sanksi moneter. Berkaca dari upaya menciptakan *setting* yang setimpal antara ‘sticks’ and ‘carrots’ (*reward* dan *punishment*), Amerika Serikat telah berulang kali merevisi skema OVDP dari generasi I di tahun 2009 hingga generasi III di tahun 2012.⁴¹ Sebagai catatan, sanksi administrasi yang diberikan kepada Wajib Pajak Amerika Serikat pada program generasi I dipatok pada jumlah tertentu saja.

Ditinjau dari sisi durasi, OVDP yang bersumber kepada ketentuan pajak yang bersifat khusus (misalkan program spesifik) biasanya memiliki durasi waktu program yang terbatas. Oleh karena itu, Wajib Pajak cenderung melihat program tersebut sebagai sesuatu yang sulit untuk dilewatkan.

Keberhasilan OVDP di berbagai negara, yang ditinjau dari jumlah dana yang berhasil dihimpun ataupun perbaikan kepatuhan- juga belum dapat dikaji secara mendetail karena tidak tersedianya data dan juga sebagian besar dari program tersebut dilaksanakan baru-baru ini. Walau demikian, kajian yang dilakukan oleh Langenmayr (2015) untuk keberhasilan OVDP di Amerika Serikat penting untuk dicermati. Menurutnya, OVDP tidak berhasil meningkatkan kepatuhan pajak bagi Wajib Pajak yang memiliki dana di luar negeri dan justru mendorong insentif untuk penyelundupan pajak (*tax evasion*). Hal ini dikarenakan oleh sifat OVDP yang cenderung seperti *permanent tax amnesty*⁴² dan mengacu pada ketentuan umum perpajakan, sehingga Wajib Pajak yang cenderung berperilaku menunggu program selanjutnya dan terbentuk *moral hazard* (cenderung tidak patuh karena nantinya juga akan diberikan kesempatan untuk berpartisipasi).

Lebih lanjut lagi, OVDP juga memberikan keuntungan tambahan bagi Pemerintah. Dalam jangka panjang, Pemerintah bisa memiliki informasi mengenai pola penggelapan pajak maupun yurisdiksi yang dipergunakan sebagai tempat menyembunyikan harta dan penghasilan. Dari informasi

⁴¹ Lihat Matthew A. Morris, “One Size Does Not Fit All: Unintended Consequences of the Offshore Voluntary Disclosure Program”, *International Tax Journal* (Januari – Februari, 2013)

⁴² Akhirnya hal ini berdampak pada efisiensi dan keadilan dari sistem pajak. Lihat Dominika Langenmayr, “Voluntary Disclosure of Evaded Taxes – Increasing Revenues, or Increasing Incentives to Evade?”, *CESifo Area Conference on Public Sector Economics* 16 – 18 April, 2015: 4

tersebut, upaya menegakkan kepatuhan pajak akan menjadi lebih mudah dilakukan di masa mendatang.⁴³

C. Model Pengurangan Tarif dengan Pengampunan Pidana Pajak dan Pengurangan Tarif tanpa Pengampunan Pidana Pajak

Pengampunan pajak dapat dilakukan dengan memberikan pengurangan sanksi tanpa disertai pengampunan pidana perpajakan⁴⁴ atau dengan memberikan pengurangan sanksi dengan disertai pengampunan pidana perpajakan.⁴⁵ Pilihan antara dua skema tersebut antara lain bergantung pada persetujuan politik (*political approval*) dan tingkat persetujuan masyarakat atas program pengampunan pajak.

Apabila tingkat persetujuan politik atas program pengampunan pajak relatif rendah, maka kemungkinan besar program pengampunan pajak yang disertai dengan pengampunan pidana perpajakan akan sulit dilakukan. Dalam kondisi politik seperti ini, program pengampunan pajak yang diajukan besar kemungkinan akan mengalami resistensi di parlemen. Dalam situasi seperti ini, maka jalan tengahnya adalah menjalankan program pengurangan sanksi perpajakan tanpa disertai pengampunan pidana perpajakan.

Lebih lanjut, tingkat penerimaan masyarakat (*public acceptance*) juga dapat mempengaruhi pilihan skema pengampunan pajak. Bila dukungan masyarakat terhadap program pengampunan pajak sangat besar, maka skema pengampunan dapat memasukkan unsur pengurangan sanksi dan unsur pengampunan pidana perpajakan. Sebaliknya, bila dukungan masyarakat sangat rendah, maka program pengampunan pajak bisa jadi hanya memasukkan unsur pengurangan sanksi saja.

⁴³ Vokhid Urinov, "Tax Amnesties as a Transitional Bridge to Automatic Exchange of Information", *Bulletin for International Taxation* Vol. 69, No. 3 (2015).

⁴⁴ Katherine Baer dan Eric LeBorgne, *Tax Amnesties: Theory, Trend, and Some Alternatives*. 2008. International Monetary Fund, Washington.

⁴⁵ Jacques Malherbe et al. Tax Amnesties in the 2009 Landscape. *Bulletin for International Taxation*. 2010: 224

Dalam konteks Indonesia saat ini, skema pengampunan pajak yang berisi unsur pengurangan sanksi dan pengampunan tindak pidana pajak mungkin merupakan pilihan yang tepat. Hal ini karena, pertama, resistensi politik atas program pengampunan pajak dapat dikategorikan cukup rendah dan hal ini juga disertai dengan stabilitas politik yang cukup mapan. Dan kedua, tingkat dukungan masyarakat atas pengampunan pajak juga cukup besar. Hal ini terkait dengan kesadaran masyarakat mengenai pentingnya penerimaan pajak dalam mendorong pemerataan penghasilan dan mendukung pertumbuhan ekonomi serta meningkatkan taraf hidup masyarakat dengan pembiayaan program subsidi kesehatan, pendidikan dan sebagainya yang dibiayai dari penerimaan pajak.

D. Kajian Terhadap Asas/Prinsip yang terkait dengan Pengampunan Pajak

Asas pemungutan pajak yang lazim digunakan adalah sebagai berikut:

a. Asas Domisili (*resident principle*)

Pengenaan pajak berdasarkan tempat tinggal (domisili) Pembayar Pajak, karena Pembayar Pajak tinggal di suatu negara dalam periode waktu tertentu maka negara tersebut berhak mengenakan pajak atas objek pajak yang dimiliki oleh Pembayar Pajak, Negara menggunakan *personal attachment* dan *legal connections* antara negara dan Pembayar Pajak sebagai pembenaran untuk memungut pajak. Berdasarkan Undang-Undang Pajak Penghasilan Indonesia, Pembayar Pajak dalam negeri yang bertempat tinggal di Indonesia dikenakan pajak atas seluruh penghasilan yang diterima atau diperolehnya dari dalam maupun luar negeri.

b. Asas Sumber (*source principle*)

Cara pemungutan pajak yang bergantung pada sumber diperolehnya objek pajak. Jika di suatu negara terdapat sumber penghasilan maka negara tersebut berhak memungut pajak tanpa mempertimbangkan tempat tinggal Pembayar Pajak. Negara menggunakan *economic*

connections antara negara dan Pembayar Pajak sebagai pembenaran untuk memungut pajak. Berdasarkan Undang-Undang Pajak Penghasilan Indonesia, Pembayar Pajak baik dalam negeri maupun luar negeri yang menerima atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia, akan dikenakan pajak di Indonesia.

c. Asas kebangsaan (*nationality principle*)

Asas kebangsaan atau asas nasional adalah asas yang menganut cara pemungutan pajak yang dihubungkan dengan kebangsaan dari suatu negara.

Lebih lanjut, Stiglitz (2000) berpendapat bahwa sistem perpajakan yang baik memiliki ciri-ciri sebagai berikut:⁴⁶

- a. Efisiensi ekonomi (*economic efficiency*), dimana sistem perpajakan sedapat mungkin tidak mempengaruhi alokasi sumber daya ekonomi yang efisien;
- b. Kesederhanaan dalam pengadministrasian (*administrative simplicity*), dimana sistem perpajakan harus mudah, sederhana dan relatif murah dalam pengadministrasiannya;
- c. Fleksibilitas (*flexibility*), dimana sistem perpajakan harus sedemikian fleksibel untuk menyesuaikan dengan kondisi perekonomian suatu negara;
- d. Diterima secara politis (*political responsibility*), dimana sistem perpajakan harus dirancang sedemikian rupa sehingga terdapat kepastian tentang seberapa besar masing-masing jenis pajak yang harus ditanggung oleh seseorang yang merefleksikan keinginan masing-masing individu dalam masyarakat;
- e. Kejujuran (*fairness*), dimana sistem perpajakan harus mencerminkan keadilan terhadap masing-masing individu dalam masyarakat.

Dikaitkan dengan pedoman-pedoman sebagaimana tersebut di atas, Pengampunan Pajak dapat dipandang merupakan bagian dari cara alternatif dalam menghapus utang pajak. Hapusnya utang pajak

⁴⁶Stiglitz, Joseph E. "Capital market liberalization, economic growth, and instability." *World development* 28.6 (2000): 1075-1086.

menurut Mulyo Agung dalam hasil penelitian yang ditulis oleh Ragimun, dapat disebabkan antara lain oleh²⁴:

a. Pembayaran

Utang pajak yang melekat pada Wajib Pajak akan hapus karena pembayaran yang dilakukan ke Kas Negara.

b. Kompensasi

Keputusan yang ditunjukkan kepada kompensasi utang pajak dengan tagihan seseorang di luar pajak tidak diperkenankan. Oleh karena itu kompensasi terjadi apabila Wajib Pajak mempunyai tagihan berupa kelebihan pembayaran pajak. Jumlah kelebihan pembayaran pajak yang diterima Wajib Pajak sebelumnya harus dikompensasikan dengan pajak-pajak lainnya yang terutang.

c. Daluwarsa

Daluwarsa diartikan sebagai daluwarsa penagihan. Hak untuk melakukan penagihan pajak, daluwarsa setelah lampau waktu lima tahun terhitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak atau tahun pajak yang bersangkutan. Hal ini untuk memberikan kepastian hukum kapan uang pajak tidak dapat ditagih lagi. Namun daluwarsa penagihan pajak tertangguh, antara lain, apabila diterbitkan Surat Teguran dan Surat Paksa.

d. Pembebasan

Utang pajak tidak berakhir dalam arti yang semestinya tetapi karena ditiadakan. Pembebasan pada umumnya tidak diberikan terhadap pokok pajaknya, tetapi diberikan terhadap sanksi administrasinya.

e. Penghapusan

Penghapusan utang pajak ini sama sifatnya dengan pembebasan, tetapi diberikan karena keadaan keuangan Wajib Pajak.

²⁴ Agung, Mulyo, Teori dan Aplikasi Perpajakan Indonesia, Penerbit Dinamika Ilmu, Jakarta, 2007

Lebih lanjut Ragimun, peneliti pada Badan Kebijakan Fiskal juga menambahkan bahwa bagi banyak negara, Pengampunan Pajak seringkali dijadikan alat untuk menghimpun penerimaan negara dari sektor pajak (*tax revenue*) secara cepat dalam jangka waktu yang relatif singkat. Program *tax amnesty* tersebut dilaksanakan karena semakin parahnya upaya penghindaran pajak. Kebijakan tersebut dapat memperoleh manfaat perolehan dana, terutama kembalinya dana yang disimpan di luar negeri dan untuk menjaring potensi pajak dari kegiatan *underground economy*. Namun demikian kebijakan tersebut mempunyai kelemahan dalam jangka panjang dapat berakibat buruk berupa menurunnya kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) dari wajib pajak patuh, bilamana pengampunan dilaksanakan dengan program yang tidak tepat. Penelitian ini memberikan gambaran mengenai pelaksanaan pengampunan di beberapa negara yang relatif lebih berhasil dalam melaksanakan kebijakan Pengampunan Pajak seperti di Afrika Selatan, Irlandia dan India, dengan maksud untuk mempelajari kebijakan dari masing-masing negara serta menganalisis faktor-faktor yang menyebabkan program ini dapat berhasil dan mencapai target yang ditetapkan, serta perspektifnya bagi pebisnis Indonesia.

Berdasarkan penelitian⁴⁷, besarnya persentase kegiatan ekonomi bawah tanah (*underground economy*), di negara maju dapat mencapai 14 – 16 persen dari Produk Domestik Bruto (PDB), sedangkan di negara berkembang dapat mencapai 35 – 44 persen dari PDB. Kegiatan ekonomi bawah tanah ini belum dilaporkan sebagai penghasilan dalam formulir surat pemberitahuan tahunan (SPT) Pajak Penghasilan, sehingga masuk dalam kriteria penggelapan pajak (*tax evasion*). Penggelapan pajak mengakibatkan beban pajak yang harus dipikul oleh para wajib pajak yang jujur membayar pajak menjadi lebih berat, dan hal ini mengakibatkan ketidakadilan yang tinggi. Peningkatan kegiatan ekonomi bawah tanah yang dibarengi dengan

⁴⁷ Enste, D., and F. Schneider. "The Shadow Economy: Theoretical Approaches, Empirical Studies, and Political Implications." Cambridge (UK): Cambridge University Press. (2002): 9278.

penyelundupan pajak ini sangat merugikan negara karena berarti hilangnya penerimaan pajak yang sangat dibutuhkan untuk membiayai program pendidikan, kesehatan dan program-program pengentasan kemiskinan lainnya. Oleh sebab itu timbul pemikiran untuk mengenakan kembali pajak yang belum dibayar dari kegiatan ekonomi bawah tanah tersebut melalui program khusus yakni Pengampunan Pajak.

Dengan demikian, Pengampunan Pajak secara umum bertujuan untuk:

- a. Meningkatkan penerimaan pajak dalam jangka pendek;
- b. Meningkatkan kepatuhan pajak di masa yang akan datang;
- c. Meningkatkan basis pemajakan (subjek dan objek);
- d. Transisi ke sistem perpajakan yang baru yang lebih kuat dan adil;
- e. Mewujudkan Rekonsiliasi perpajakan nasional.

Atas pengampunan tersebut terjadi pertentangan pendapat antara kelompok yang mendukung maupun yang menentang metode alternatif peningkatan penerimaan pajak ini, yaitu sebagai berikut:

Kelompok yang mendukung berargumen antara lain karena Pengampunan Pajak dapat memberikan dampak sebagai berikut:

- a. Peningkatan penerimaan pajak yang signifikan;
- b. Mendorong kepatuhan Wajib Pajak;
- c. Menambah informasi mengenai daftar kekayaan Wajib Pajak.

Sedangkan kelompok yang menentang mengajukan argumen bahwa sisi lain dari pemberian Pengampunan Pajak adalah timbulnya:

- a. Ketidakadilan (*inequity*) bagi Wajib Pajak patuh (*honest taxpayers*);
- b. Risiko *moral hazard* Wajib Pajak untuk memanfaatkan Pengampunan;
- c. Potensi pajak yang hilang.

Pengampunan Pajak dapat diterapkan dengan berbagai macam bentuk tergantung kondisi sosial, politik, hukum, serta kepentingan ekonomi masing-masing negara. Pengampunan Pajak dapat meliputi pokok pajak, sanksi administrasi, dan pidana dibidang perpajakan.

Pengampunan Pajak diberikan jika Wajib Pajak membayar uang tebusan atas Pengampunan yang diberikan.

E. Kajian Terhadap Praktek Penyelenggaraan Pengampunan Pajak.

1. Praktek Penyelenggaraan Pengampunan Pajak di Indonesia.

Pemerintahan memiliki program yang di dalamnya berisi tentang suatu visi pembangunan di berbagai sektor kehidupan dengan 9 agenda prioritas.⁴⁸ Seluruh program tersebut memerlukan pembiayaan yang terutama bersumber dari penerimaan pajak sebagai tulang punggung anggaran. Mencermati permasalahan yang cukup berat di sektor pajak, maka diperlukan suatu kebijakan-kebijakan terobosan yang mampu memberikan lompatan penerimaan di satu sisi, serta menjamin keberlanjutan fiskal di kemudian hari di sisi lain. Salah satu opsi kebijakan yang penting untuk dipertimbangkan adalah Pengampunan Pajak .

Pengampunan Pajak bukanlah suatu kebijakan yang tidak memiliki justifikasi. Pemerintah Indonesia melalui Direktorat Jenderal Pajak pernah melaksanakan kebijakan Pengampunan Pajak yaitu pada tahun 1964, 1984, serta 2008 (bernama *Sunset Policy*).

Adapun sejarah pelaksanaan kebijakan Pengampunan Pajak dan *sunset policy* di Indonesia adalah sebagaimana terlihat pada tabel 1 di bawah ini.

Tabel 1 - Sejarah Pengampunan Pajak di Indonesia

Program	Subjek	Objek	Insentif	Jangka waktu	Hukuman
<i>Tax Amnesty</i> 1964	Orang Pribadi dan Badan	a. Pajak Pendapatan; b. Pajak Kekayaan; c. Pajak Perseroan	a. Uang tebusan 5% & 10% dari harta yang dimohonkan b. Bebas	9 Sept 1964 s.d 17 Agustus 1965	400%

⁴⁸ Lihat Republik Indonesia, *Nota Keuangan dan Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Perubahan Tahun Anggaran 2015*.

			pidana fiskal dan pidana umum		
<i>Tax Amnesty 1984</i>	Wajib Pajak terdaftar & Wajib Pajak yang belum terdaftar	a. Pajak Pendapatan; b. Pajak Kekayaan; c. Pajak Perseroan; d. PDBR; e. Pajak Pendapatan Buruh; f. Pajak Penjualan	Uang tebusan: • 1% dari jumlah kekayaan yang dimohonka n bagi yg sudah lapor SPT; • 10% untuk yg tidak lapor.	18 April 1984 s.d. 31 Des 1984	-
<i>Sunset Policy 2008</i>	Wajib Pajak Orang Pribadi dan Badan	Orang Pribadi: a. penghapusa n sanksi administrasi berupa bunga atas pajak yang tidak atau kurang dibayar b. penghapusa n sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambata n pelunasan kekurangan pembayaran pajak. Badan: a. penghapusa n sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambata n pelunasan kekurangan pembayaran pajak.	-	Tahun 2008 s.d 28 Februari 2009	-

Dari tabel tersebut di atas, kebijakan Pengampunan Pajak pernah dilakukan Indonesia pada tahun 1964, 1984 dan pada tahun 2008 dengan nama *Sunset Policy*.

a. Program Pengampunan Pajak tahun 1964

Program Pengampunan Pajak tahun 1964 dilakukan berdasarkan Penetapan Presiden Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 1964 Tentang Peraturan Pengampunan Pajak. Program tersebut memiliki pertimbangan bahwa ketentuan fiskal tidak membedakan apakah tambahan harta itu disebabkan oleh usaha-usaha halal atau diperoleh dengan tindak pidana umpama korupsi. Dengan demikian maka kelonggaran-kelonggaran fiskal yang sekiranya akan diadakan harus disertai pula kelonggaran-kelonggaran dibidang kepidanaan. Menyadari sepenuhnya bahwa aparaturnya pemungutan pajak yang sedang dibangun untuk sementara tidak akan mampu menghadapi pelanggaran-pelanggaran fiskal tersebut maka oleh Pemerintah membentuk suatu kebijaksanaan untuk mengatasi hal tersebut. Mereka yang memiliki modal tetapi belum/tidak membayar pajak telah merasa bersalah dan menurut petunjuk-petunjuk yang diperoleh, mereka bersedia memenuhi panggilan Pemerintah untuk ikut serta didalam pembangunan ekonomi asalkan diadakan kelonggaran kelonggaran fiskal dan kepidanaan.⁴⁹

Penerapan Pengampunan Pajak pada masa tersebut belum cukup berhasil dikarenakan sistem administrasi perpajakan pada masa tersebut dianggap belum memadai dan kurangnya sosialisasi kepada masyarakat.

b. Program Pengampunan Pajak di tahun 1984

Pengampunan Pajak di tahun 1984 dilakukan melalui Keputusan Presiden Nomor 26 tahun 1984 tanggal 18 April 1994. Pengampunan

⁴⁹ Penjelasan Umum Atas Penetapan Presiden Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 1964 Tentang Peraturan Pengampunan Pajak.

Pajak diberikan kepada Wajib Pajak Orang Pribadi atau Badan dengan nama dan dalam bentuk apapun, baik yang telah maupun yang belum terdaftar sebagai Wajib Pajak diberi kesempatan untuk mendapatkan Pengampunan Pajak. Tujuan diberikan Pengampunan Pajak ini adalah karena pada saat itu, tengah diterapkan serangkaian UU perpajakan baru yang mempunyai perbedaan signifikan dengan ketentuan yang sebelumnya ada sehingga dipandang perlu adanya suatu titik awal yang bersih dari masyarakat. Pengampunan Pajak tersebut diberikan atas pajak-pajak yang belum pernah atau belum sepenuhnya dikenakan atau dipungut sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Adapun bentuk pengampunannya dikenakan tebusan dengan tarif:

- a. Sebesar 1% (satu persen) dari jumlah kekayaan yang dijadikan dasar untuk menghitung jumlah pajak yang dimintakan pengampunan, bagi Wajib Pajak yang pada tanggal ditetapkannya Keputusan Presiden ini telah memasukkan Surat Pemberitahuan Pajak Pendapatan/Pajak Perseroan tahun 1983 dan Pajak Kekayaan tahun 1984;
- b. Sebesar 10% (sepuluh persen) dari jumlah kekayaan yang dijadikan dasar untuk menghitung jumlah pajak yang dimintakan pengampunan, bagi Wajib Pajak yang pada tanggal ditetapkannya Keputusan Presiden ini belum memasukkan Surat Pemberitahuan Pajak Pendapatan/Pajak Perseroan tahun 1983 dan Pajak Kekayaan tahun 1984.

Namun demikian, meskipun sudah diperpanjang selama enam bulan, Gillis menyatakan bahwa Pengampunan Pajak 1984 ini telah gagal dan tidak banyak Wajib Pajak yang tertarik untuk memanfaatkannya.⁵⁰ Selain itu, sepertinya Pemerintah belum terlalu memberikan perhatian yang besar terhadap sektor pajak, terutama mengingat masih adanya alternatif pembiayaan

⁵⁰ Malcolm Gillis, 'Comprehensive Tax Reform: The Indonesian Experience, 1981-1988' dalam Malcolm Gillis (ed), *Tax Reform in Developing Countries* (Duke University Press, 1989) 79.

pembangunan dari sektor migas, perdagangan internasional, maupun utang luar negeri.

Dapat dikatakan bahwa penerapan Pengampunan Pajak pada masa tersebut belum cukup berhasil dikarenakan sistem administrasi perpajakan pada masa tersebut dianggap belum memadai dan pada saat itu ketergantungan penerimaan negara dari sektor pajak belum sebesar saat ini.

c. Program *Sunset Policy* 2008.

Sunset Policy di tahun 2008 dapat dikatakan sebagai program paripurna modernisasi pajak pada periode 2001 – 2007. Pada tahun 2008 tersebut jumlah NPWP baru bertambah sebanyak 5.365.128 NPWP, SPT tahunan bertambah sebanyak 804.814 SPT dan penerimaan PPh meningkat sebesar Rp7,46 triliun.

Dari 3 (tiga) Kebijakan Pengampunan Pajak yang pernah dilaksanakan, *sunset policy* 2008 adalah kebijakan yang dianggap berhasil karena realisasi penerimaan pajak pada tahun 2008 telah mencapai target yang ditetapkan dalam APBN. Namun demikian, data kepatuhan Wajib Pajak pada tahun 2009 menunjukkan bahwa Wajib Pajak yang tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan mencapai 47,39 persen dari total Wajib Pajak sebanyak 15.469.590. Hal ini menunjukkan masih rendahnya tingkat kepatuhan dan kemungkinan Wajib Pajak kembali ke perilaku ketidakpatuhan. Di samping itu, dari sisi administrasi perpajakan tidak dapat dibedakan antara Wajib Pajak yang memanfaatkan *sunset policy* dengan Wajib Pajak yang menyampaikan SPT tahunan sehingga tidak dapat dilakukan monitoring tingkat kepatuhan pada tahun-tahun berikutnya. Beberapa hal utama yang menjadi kendala pelaksanaan *sunset policy* antara lain: (i) pengampunan hanya meliputi sanksi administrasi; (ii) ketidaksiapan sistem administrasi perpajakan; (iii) jangka waktu pelaksanaan terlalu pendek.

Adanya kendala-kendala yang telah dihadapi dalam pelaksanaan kebijakan Pengampunan Pajak dan *sunset policy* tersebut menjadi masukan

bagi perumusan materi Rancangan Undang-Undang Pengampunan Pajak yang materi pengaturannya akan dijelaskan lebih lanjut dalam Bab V naskah akademis ini.

2. Praktek Penyelenggaraan di Beberapa Negara

Berikut beberapa contoh program *amnesty* di beberapa negara.

a. Afrika Selatan

Di Afrika Selatan program Pengampunan Pajak dikaitkan dengan sistem pengendalian devisa (*exchange control*) dan diberikan atas penghasilan dari dalam dan luar negeri disertai dengan adanya **rekonsiliasi Pajak** di mana pengampunan tidak hanya diberikan Undang-Undang Perpajakan tetapi juga Undang-Undang Lalu-Lintas Devisa.

Terhadap harta yang disimpan di luar negeri yang melebihi batas tersebut yang dibawa kembali ke Afrika Selatan diberikan diskon 50 persen dari tarif dibandingkan bila harta tersebut tetap di simpan di luar negeri sedangkan untuk harta yang tetap berada di luar negeri yang berasal dari penghasilan yang belum dipenuhi kewajiban perpajakannya dikenakan tarif tambahan sebesar 2 persen.

Harta yang disimpan di dalam negeri yang berasal dari penghasilan dalam negeri dan belum dilaporkan dalam SPT serta belum dibayar pajaknya, tidak dapat memperoleh Pengampunan Pajak. Pelaksanaan Pengampunan Pajak di Afrika Selatan berhasil mendatangkan dana sebesar 2,2miliar Rand (0.7% dari PDB).

b. India

Pemerintah India telah menyelenggarakan program Pengampunan Pajak sebanyak 12 kali sampai dengan tahun 1997. Tujuan diberikannya Pengampunan Pajak adalah untuk mengembalikan uang gelap dari hasil penggelapan pajak baik yang dilakukan oleh residen India maupun non-residen, untuk memberikan kesempatan pada pelaku penggelapan pajak untuk melaporkan penghasilan yang disembunyikan dan membayar pajak dengan benar dan menambah penerimaan pajak.

Pengampunan Pajak berupa sanksi terkait UU PPh, UU Pajak atas kekayaan, UU Nilai Tukar, dan UU Perseroan diberikan kepada WP OP dan WP Badan di dalam negeri dan Luar Negeri yang melaporkan penghasilan dan asetnya yang belum dilaporkan sampai dengan tahun 1997. Untuk dapat berperan serta dalam program Pengampunan Pajak, Wajib Pajak harus membayar uang tebusan dengan tarif 35 persen dari nilai harta bersih untuk WP Badan dan tarif 30 persen dari nilai harta bersih untuk WP OP.

Program Pengampunan Pajak di India dituangkan ke dalam Undang-Undang tersendiri tidak tergabung dalam Undang-Undang Administrasi, di mana jangka waktu pelaksanaan Pengampunan Pajak adalah 6 bulan sejak Undang-Undang disahkan. Meskipun program Pengampunan Pajak 1997 dianggap paling berhasil jumlah yang diperoleh dari program tersebut tidak terlalu signifikan. Pemerintah hanya berhasil menghimpun tambahan penerimaan pajak sebesar US\$2,5 miliar atau sekitar Rp25 triliun, yang berasal dari 350.000 Wajib Pajak Orang Pribadi.

c. Irlandia

Pengampunan Pajak di Irlandia diperuntukkan bagi WP yang sudah atau belum terdaftar, sudah atau belum lapor, dan pelaku penggelapan pajak. Pengampunan yang diberikan mencakup pokok, sanksi dan pidana pajak terkait Pajak Penghasilan. Kebijakan ini sering disebut sebagai *general tax amnesties* karena mencakup seluruh kelompok Wajib Pajak dan diadakan pada tahun 1988 dan 1993.

Untuk peningkatan *law enforcement*, dan otoritas pajak diberikan tambahan kewenangan untuk akses informasi institusi keuangan, yang digunakan untuk kelompok Wajib Pajak tertentu sehingga otoritas pajak mempunyai kewenangan kuat atas penggelapan pajak (*tax evasion*) melalui penggunaan *bank secrecy*. Terkait program *tax amnesty* ini, Pemerintah Irlandia berhasil mengumpulkan dana sebesar US\$1 miliar atau sekitar Rp10 triliun. Selain itu, pada saat dilaksanakannya program

Pengampunan Pajak, Pemerintah mempublikasikan nama-nama para pengemplang pajak di media Pajak.⁵¹

d. Rusia

Pengampunan Pajak dilakukan di Rusia dengan tujuan untuk melakukan reformasi di bidang perpajakan. Pengampunan Pajak pertama kali dilakukan di tahun 1993, namun tidak berjalan sukses karena jangka waktu yang sangat singkat, yaitu satu bulan. Rusia melaksanakan Pengampunan Pajak yang kedua pada tahun 1997. Dalam program kedua tersebut, Wajib Pajak diberi kesempatan untuk membayar pajak atas penghasilan yang dilaporkan dalam beberapa tahun sampai dengan 5 (lima) tahun dengan dikenakan bunga 30 persen pertahun. Adanya penerapan sanksi bunga yang tinggi tersebut telah membuat Pengampunan Pajak di Rusia tidak cukup berhasil. Selain itu, program Pengampunan Pajak yang sangat sering dilakukan telah menciptakan *moral hazard* bagi Wajib Pajak.

e. Amerika Serikat

Selama periode 1982-2011, 45 negara bagian di Amerika Serikat⁵² telah melakukan 111 program Pengampunan Pajak, atau rata-rata tiap negara bagian telah melakukan minimal 2 kali Pengampunan Pajak. Rata-rata durasi berlangsungnya Pengampunan Pajak adalah selama 76 hari di mana penerimaan tambahan yang didapat dari program sebesar 0.74 persen dari total penerimaan pajak di tiap negara bagian.⁵³ Studi empiris membuktikan bahwa negara bagian biasanya berhasil memperoleh suatu tambahan penerimaan yang cukup signifikan, namun efeknya akan semakin kecil seiring kembali dilakukannya program tersebut.⁵⁴

3. Sistem Pengampunan Pajak yang akan diterapkan

Hal yang paling utama dari Pengampunan Pajak adalah adanya kemauan untuk memaafkan atau mengampuni dari sisi Pemerintah kepada Wajib Pajak atas kesalahan di masa lalu. Upaya memaafkan tersebut hanya diberikan jika Wajib Pajak menuruti atau mau ‘menebusnya’ dengan suatu

⁵¹ Hari S. Luitel, *Is Tax Amnesty a Good Tax Policy?*, (London: Lexington Books, 2014), 17.

⁵² Kecuali Alaska, Montana, Tennessee, Utah, dan Wyoming.

⁵³ Hari S. Luitel, *Is Tax Amnesty a Good Tax Policy?*, (London: Lexington Books, 2014), 30.

⁵⁴ Hari S. Luitel, *Is Tax Amnesty a Good Tax Policy?*, (London: Lexington Books, 2014), 74.

jumlah yang telah ditentukan (*exchange*). Bentuk pengampunan yang diberikan Pemerintah dapat saja berupa pengurangan ataupun penghapusan pajak terutang maupun sanksi administrasi dan pidana di bidang perpajakan.

Pelaksanaan kebijakan Pengampunan Pajak memiliki setidaknya empat tujuan:

Pertama, mendorong repatriasi harta yang berada di luar negeri. Hal ini diperlukan guna memperbaiki struktur ekonomi melalui peningkatan pembentukan modal di dalam negeri. Salah satu syarat pertumbuhan ekonomi adalah adanya kapital (modal) yang memadai dalam rangka produksi barang atau jasa dalam suatu negara. Untuk itu, atas harta yang telah direpatriasi perlu untuk tetap berada di dalam negeri selama jangka waktu tertentu (*holding period*). Dengan adanya klausul *holding period* diharapkan akan dapat mendukung proses pertumbuhan ekonomi di masa depan.

Kedua, meningkatkan penerimaan dalam jangka pendek untuk menutup kebutuhan anggaran negara. Permasalahan penerimaan pajak yang stagnan atau cenderung menurun seringkali menjadi faktor pendorong diberikannya Pengampunan Pajak. Hal ini berdampak pada keinginan Pemerintah yang berkuasa untuk memberikan Pengampunan Pajak dengan harapan pajak yang dibayar oleh Wajib Pajak selama program Pengampunan Pajak akan meningkatkan penerimaan pajak.⁵⁵ Penerimaan yang meningkat ini berasal dari bertambahnya jumlah basis pajak yang berasal dari kemauan Wajib Pajak yang sebelumnya tidak patuh untuk berpartisipasi dalam Pengampunan Pajak.⁵⁶

Ketiga, meningkatkan kepatuhan pajak di masa yang akan datang. Permasalahan kepatuhan pajak merupakan salah satu pertimbangan pemberian Pengampunan Pajak. Para pendukung program ini umumnya berpendapat bahwa kepatuhan sukarela akan meningkat setelah

⁵⁵ Peter Stella, "An Economic Analysis of Tax Amnesties", IMF Working Paper No. WP/89/42 (1989).

⁵⁶ Secara sederhana penerimaan pajak adalah jumlah perkalian dari tarif pajak dengan basis pajak.

Pengampunan Pajak dilakukan.⁵⁷ Hal ini didasari pada harapan bahwa setelah Pengampunan Pajak dilakukan, Wajib Pajak atau penghasilan dan kekayaannya yang sebelumnya berada di luar sistem administrasi perpajakan akan masuk menjadi bagian dari sistem administrasi perpajakan. Dengan menjadi bagian dari sistem administrasi perpajakan, maka Wajib Pajak tersebut tidak akan bisa mengelak dan menghindari dari kewajiban perpajakannya.⁵⁸

Keempat, transisi ke era yang baru. Pengampunan Pajak dapat dijustifikasi ketika digunakan sebagai alat transisi menuju rekonsiliasi perpajakan nasional termasuk sistem perpajakan yang baru.⁵⁹ Dalam konteks ini, Pengampunan Pajak menjadi instrumen dalam rangka memfasilitasi rekonsiliasi perpajakan nasional. Adanya transisi ini juga dapat memberikan ruang penyesuaian bagi Masyarakat Indonesia khususnya Wajib Pajak sebelum memasuki era baru.

Secara umum, pelaksanaan kebijakan Pengampunan berfungsi untuk melakukan pembinaan, sosialisasi, penelitian dan pengawasan terhadap pelaksanaan kewajiban perpajakan. Hal ini dimaksudkan agar dapat menggerakkan peran serta semua lapisan subjek pajak dalam meningkatkan penerimaan dalam negeri

Dengan Pengampunan Pajak, muncul harapan dimulainya suatu hubungan atau permulaan yang baru. Meminjam istilah yang dipergunakan Kellner, semua pihak akan mulai dengan piring yang bersih (*clean plate*).⁶⁰

Pengampunan Pajak diharapkan menghasilkan penerimaan pajak yang selama ini belum atau kurang dibayar, disamping meningkatkan kepatuhan membayar pajak karena makin efektifnya pengawasan karena semakin akuratnya informasi mengenai daftar kekayaan wajib pajak. Untuk masa selanjutnya, para wajib pajak yang belum atau kurang patuh dapat membayar pajak dengan lebih tenang, terlepas dari rasa ketakutan yang

⁵⁷ James Alm, "Tax Policy Analysis: the Introduction of a Russian Tax Amnesty", *International Studies Program Working Paper* 98-6, Georgia State University Andrew Young School of Policy Studies, (1998): 3.

⁵⁸ Darussalam, "Mendongkrak Pajak dari Underground Economy", *Investor Daily*, (21 Maret 2011).

⁵⁹ Jacques Malherbe dkk., "Tax Amnesties in the 2009 Landscape", *Bulletin for International Taxation*, (April 2010): 241.

⁶⁰ Kellner, Martin. "Tax Amnesty 2004/2005-An Appropriate Revenue Tool." *German LJ* 5 (2004): 339.

selama ini menghantuinya, karena *track record* penghasilannya yang hitam atau kelabu telah diputihkan.

a. Subjek Pengampunan Pajak

Secara umum, setiap Wajib Pajak baik wajib pajak pribadi maupun wajib pajak badan yang belum menunaikan kewajiban perpajakannya (tidak patuh) diperbolehkan untuk berpartisipasi dalam program ini.⁶¹ Artinya, Pengampunan Pajak ditujukan kepada Wajib Pajak yang telah berada dalam sistem administrasi perpajakan dan Wajib Pajak yang belum masuk dalam sistem administrasi perpajakan. Wajib pajak badan yang mengajukan pengampunan pajak maka prosedurnya diwakili oleh Pengurus

Perlakuan yang berbeda (suatu pengecualian) dimungkinkan ketika Wajib Pajak yang hendak berpartisipasi dalam program Pengampunan Pajak telah dilakukan penuntutan, proses peradilan, atau sedang menjalani hukuman tindak pidana di bidang perpajakan. Dalam hal ini, Wajib Pajak yang telah dilakukan penuntutan, proses peradilan, atau sedang menjalani hukuman pidana tersebut tidak diperbolehkan berpartisipasi dalam Pengampunan Pajak, hal ini dikarenakan proses sudah berada dalam kewenangan instansi lain, bukan dalam ranah kewenangan Direktorat Jenderal Pajak.

b. Objek Pengampunan Pajak

Pengampunan Pajak diberikan berdasarkan Harta yang dilaporkan oleh subjek Pengampunan Pajak, baik yang berada di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia maupun di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia. Harta yang berada di dalam wilayah NKRI adalah harta yang dikenai pajak yang diadministrasikan oleh pemerintah pusat yaitu:

- a. Pajak Penghasilan;

⁶¹ James Alm, "Tax Policy Analysis: the Introduction of a Russian Tax Amnesty", *International Studies Program Working Paper* 98-6, Georgia State University Andrew Young School of Policy Studies, (1998): 1.

- b. Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah;
- c. Bea Meterai; dan
- d. Pajak Bumi dan Bangunan di sektor perkebunan, perhutanan, dan pertambangan.

Pengkhususan jenis pajak pusat sebagaimana dimaksud diatas bertujuan untuk memberikan kepastian hukum bahwa penerimaan dari hasil program pengampunan pajak masuk dalam penerimaan negara dari sektor pajak dan untuk menegaskan bahwa yang dimaksud dengan penerimaan negara sektor pajak adalah penerimaan pemerintah pusat sehingga penerimaan tersebut bukan merupakan Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) maupun penerimaan pemerintah daerah.

Lebih lanjut, harta yang dilaporkan dalam Surat Permohonan Pengampunan Pajak meliputi:

- 1) seluruh Harta yang telah dilaporkan di Surat Pemberitahuan Tahunan
- 2) seluruh Harta tambahan yang dimohonkan pengampunan pajak

Jadi harta yang dilaporkan dalam Surat Permohonan Pengampunan Pajak merupakan akumulasi dari harta-harta sebelumnya yang telah dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan, termasuk harta yang belum dilaporkan (harta tambahan) dan akan dimohonkan untuk mendapatkan pengampunan pajak.

c. Durasi Pengampunan Pajak

Mengenai Konsep Pengampunan Pajak, secara umum program Pengampunan Pajak berlangsung dalam suatu kurun waktu tertentu, dan umumnya berjalan selama 2 (dua) bulan hingga 1 (satu) tahun.⁶² Sebagai contoh, rata-rata durasi program Pengampunan Pajak yang

⁶² James Alm, "Tax Policy Analysis: the Introduction of a Russian Tax Amnesty", *International Studies Program Working Paper* 98-6, Georgia State University Andrew Young School of Policy Studies, (1998): 3.

diberikan oleh 45 (empat puluh lima) negara bagian di Amerika Serikat adalah selama 76 (tujuh puluh enam) hari.⁶³

Dalam konteks Indonesia, pengampunan pajak dapat diberikan untuk kurun waktu kurang lebih 12 (dua belas) bulan. Hal ini dipandang cukup untuk memberikan waktu kepada Wajib Pajak dalam mempertimbangkan secara matang apakah mereka akan ikut program pengampunan pajak atau tidak. Selain itu penting pula untuk diperhatikan bahwa tidak boleh ada isu tentang program Pengampunan Pajak jilid berikutnya. Pengampunan Pajak yang diberikan berkali-kali menyebabkan Wajib Pajak akan selalu menunggu program Pengampunan Pajak berikutnya dan ini akan mendorong Wajib Pajak untuk tidak menjalankan kewajiban pajaknya dengan benar.

d. Tarif dan Cara Menghitung Uang Tebusan

Secara umum, Pengampunan Pajak mensyaratkan Wajib Pajak untuk tetap membayar sejumlah uang tertentu sebagai tebusan atas Pengampunan yang diberikan.

Uang Tebusan adalah sejumlah uang yang dibayarkan untuk mendapatkan pengampunan pajak. Oleh karena program pengampunan pajak pada dasarnya mengampuni tindak pidana perpajakan, maka sudah sewajarnya bila Wajib Pajak membayar uang tebusan atas pengampunan yang diperolehnya. Selain itu, pembayaran uang tebusan akan meningkatkan penerimaan negara.

Penghitungan Uang Tebusan mengacu pada nilai harta bersih. Nilai harta bersih merupakan selisih dari harta dikurangi utang. Utang yang dimaksud dalam bentuk:

- a. mata uang Rupiah dinilai berdasarkan nilai nominal; dan/atau
- b. mata uang valuta asing dinilai berdasarkan kurs mata uang asing sesuai dengan kurs yang ditetapkan oleh Menteri untuk keperluan penghitungan pajak atau kurs pasar.

Utang meliputi:

⁶³ Hari S. Luitel, *Is Tax Amnesty a Good Tax Policy?*, (London: Lexington Books, 2014), 30.

- a. seluruh Utang yang telah dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan; dan
- b. seluruh Utang tambahan yang belum dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan.

Penghitungan Uang Tebusan dilakukan dengan tarif yang bervariasi tergantung dari periode penyampaian Surat Permohonan Pengampunan Pajak. Agar Wajib Pajak tertarik untuk mengikuti program pengampunan pajak, maka tarif uang tebusan ditetapkan tidak terlalu tinggi.

Program pengampunan pajak tahun 2015-2016 ini menggunakan tarif uang tebusan yang lebih rendah daripada program pengampunan pajak tahun 1984 dengan tujuan agar Wajib Pajak tertarik untuk mengikuti. Dengan mempertimbangkan tarif terendah untuk Pajak Penghasilan sebesar 5%, maka tarif uang tebusan ditetapkan pada kisaran tersebut. Namun demikian, untuk mendorong Wajib Pajak agar bersedia mengikuti program pengampunan pajak sedini mungkin, maka perlu diberikan insentif berupa tarif uang tebusan yang ditetapkan secara progresif sesuai dengan periode waktu keikutsertaan Wajib Pajak.

e. Tata Cara Pemberian Pengampunan Pajak

Wajib Pajak menyampaikan Surat Permohonan Pengampunan Pajak kepada Menteri Keuangan melalui Kantor Pelayanan Pajak di tempat domisili Wajib Pajak terdaftar. Surat Permohonan Pengampunan Pajak tersebut ditandatangani oleh Wajib Pajak Orang Pribadi atau dalam hal Wajib Pajak Badan diwakili oleh Pengurus sebagai bentuk pertanggungjawaban Wajib Pajak atas kebenaran data yang disampaikan dalam rangka mengikuti program pengampunan pajak. Syarat untuk mendapatkan Pengampunan Pajak meliputi antara lain:

- 1) memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak;

Untuk Wajib Pajak lama, hal ini bertujuan untuk memudahkan dalam pengawasan kewajiban perpajakan di masa yang akan

datang. Untuk Wajib Pajak baru, hal ini bertujuan untuk memperluas basis data pemajakan guna menjangkau para warga negara yang mampu secara ekonomis namun belum terdaftar dalam administrasi Direktorat Jenderal Pajak.

2) membayar Uang Tebusan;

Oleh karena program pengampunan pajak pada dasarnya mengampuni tindak pidana perpajakan, maka sudah sewajarnya bila Wajib Pajak membayar uang tebusan atas pengampunan yang diperolehnya. Selain itu, pembayaran uang tebusan akan meningkatkan penerimaan negara.

3) melunasi seluruh Tunggakan Pajak;

Untuk memenuhi rasa keadilan, untuk mendapatkan pengampunan Wajib Pajak wajib melunasi terlebih dahulu seluruh tunggakan pajaknya. Hal ini juga untuk mendukung penerimaan negara dari sektor perpajakan.

Disamping itu, persyaratan tambahan yang dapat diterapkan adalah pengalihan Harta Wajib Pajak yang berupa kas atau setara kas yang berada dan/atau ditempatkan di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia pada Bank Persepsi bagi Wajib Pajak yang memiliki Harta di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia (Repatriasi). Repatriasi harta akan mendorong pembentukan modal dalam negeri dan dalam jangka panjang akan dapat mendorong pertumbuhan ekonomi.

Persyaratan repatriasi ini dapat diberikan secara opsional, dalam arti Wajib Pajak yang melakukan repatriasi dapat memperoleh insentif berupa tarif tebusan yang lebih rendah daripada jika Wajib Pajak tidak melakukan repatriasi.

Repatriasi Harta Wajib Pajak dilakukan dalam rangka memperkuat struktur ekonomi melalui pembentukan modal di dalam negeri. Pengampunan Pajak ini menjadi salah satu pendorong agar Wajib Pajak mau melakukan Repatriasi hartanya ke dalam negeri. Atas harta yang telah dialihkan tersebut wajib diinvestasikan dalam jangka

waktu paling lama 6 (enam) bulan sejak Wajib Pajak memperoleh tanda terima atas Surat Permohonan Pengampunan Pajak. Jangka waktu tersebut dianggap cukup bagi Wajib Pajak untuk menentukan bentuk investasi. Investasi dimaksud wajib dilakukan dengan cara :

- 1) Pembelian obligasi Pemerintah
- 2) Penempatan dalam bentuk tabungan atau deposito;
- 3) Penempatan dalam bentuk reksa dana atau saham;
- 4) Usaha di sektor produktif; atau
- 5) Penempatan modal pada kontrak Investasi Kolektif dalam Dana Investasi Real Estate.

Selain itu, dapat diatur bahwa investasi-investasi tersebut harus tetap berada di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dalam jangka waktu tertentu. Hal ini dimaksudkan agar ada waktu yang cukup untuk mendorong pembentukan modal dalam negeri yang diperlukan dalam rangka pembangunan ekonomi Indonesia.

f. Fasilitas Pengampunan Pajak

Pada umumnya, skema yang diberikan ampunan dapat berupa:⁶⁴

1. Seluruh atau sebagian dari jumlah pajak yang terutang;
2. Seluruh atau sebagian dari jumlah sanksi administrasi dan bunga;
3. Pembebasan dari sanksi pidana pajak (*criminal tax law prosecution*);
4. Jaminan untuk tidak dikenakan pemeriksaan pajak atas harta yang dilaporkan.

Terkait hal tersebut maka dibutuhkan pengaturan bahwa Wajib Pajak yang mengajukan permohonan pengampunan pajak dan telah memperoleh Surat Keputusan Pengampunan Pajak diberikan Fasilitas perpajakan berupa:

- 1) penghapusan pajak terutang, sanksi administrasi perpajakan, dan sanksi pidana di bidang perpajakan, yang belum diterbitkan ketetapan pajak.

⁶⁴ Jacques Malherbe (ed), *Tax Amnesties*, (Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2011), 2.

- 2) penghapusan sanksi administrasi berupa bunga, denda atau kenaikan berdasarkan Surat Tagihan Pajak.
- 3) tidak dilakukan penagihan pajak dengan surat paksa, pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan dan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.
- 4) dalam hal Wajib Pajak sedang dilakukan pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, atau penyidikan, atas pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, atau penyidikan tersebut, dihentikan.

g. Data dan Informasi terkait Pengampunan Pajak

1. Kerahasiaan data dan informasi

Data dan informasi yang diperoleh dari pengampunan pajak wajib dirahasiakan oleh pejabat yang terkait, kecuali atas permintaan Wajib Pajak yang telah mendapatkan surat keputusan pengampunan pajak. Pejabat yang menyalahgunakan data dan informasi dimaksud dapat dikenai sanksi sesuai dengan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Lebih lanjut, kerahasiaan data yang disampaikan oleh Wajib Pajak dalam rangka pengampunan pajak ini memiliki sifat yang berbeda dengan ketentuan kerahasiaan data dalam UU KUP. Bila dalam UU KUP kerahasiaan data Wajib Pajak dapat ditiadakan berdasarkan izin Menteri Keuangan, maka dalam pengampunan pajak kerahasiaan data Wajib Pajak bersifat mutlak dalam arti tidak dapat dibuka dengan alasan apapun.

Selain itu pejabat yang melaksanakan tugas dengan itikad baik dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan memiliki kekebalan hukum untuk tidak dilaporkan, digugat, dilakukan penyidikan, atau dituntut baik secara perdata maupun pidana.

2. Manajemen basis data dan informasi

Adanya pengampunan pajak maka akan memperluas basis data dan informasi dalam rangka pengumpulan pajak dimasa depan.

F. Kajian Terhadap Implikasi Penerapan Pengampunan Pajak yang akan Diatur dalam Undang-Undang Terhadap Aspek Kehidupan Masyarakat dan Dampaknya Terhadap Aspek Beban Keuangan Negara.

1. Penerimaan Negara

Penerimaan negara dari sektor pajak akan meningkat pada tahun diterapkannya program pengampunan pajak. Hal ini karena untuk mendapatkan pengampunan, Wajib Pajak wajib membayar sejumlah uang tebusan. Selain itu, penerimaan negara di masa yang akan datang juga akan meningkat seiring dengan meningkatnya kepatuhan Wajib pajak. Hal ini didasari bahwa kepatuhan sukarela akan meningkat setelah program pengampunan pajak dilakukan. Peningkatan penerimaan negara di masa yang akan datang juga dapat berasal dari Wajib Pajak yang belum menjadi bagian dari sistem administrasi pajak akan masuk menjadi bagian dari sistem administrasi pajak. Para Wajib Pajak baru ini tidak akan bisa mengelak dan menghindari dari kewajiban pajaknya karena sudah menjadi bagian dari sistem administrasi pajak.

Namun demikian, tidak dipungkiri bahwa program pengampunan pajak akan membawa konsekuensi adanya beban bagi penerimaan negara yang antara lain berasal dari *potential loss* yang hilang karena adanya pengampunan. Selain itu, harus pula diingat adanya peningkatan penerimaan negara yang dapat diperoleh di masa yang akan datang yang berasal dari lebih efektifnya pengawasan pajak, meningkatnya kepatuhan sukarela dari Wajib Pajak dan terdaftarnya Wajib Pajak baru yang sebelumnya tidak masuk dalam administrasi pajak.

2. Perbaikan sistem perpajakan

a. Perluasan basis data perpajakan

Program pengampunan pajak akan dapat menarik para Wajib Pajak untuk melaporkan harta yang dimilikinya dengan benar. Data baru yang diperoleh dari program pengampunan pajak tersebut akan diadministrasikan dalam database Direktorat Jenderal Pajak sehingga dapat menambah basis data pemajakan dalam rangka meningkatkan efektivitas pengawasan di masa yang akan datang.

b. Tranparansi perpajakan

Salah satu tujuan pengampunan pajak adalah untuk membuka lembaran baru, menghapus kesalahan masa lalu dalam ranah pajak. Hal ini akan dapat mendorong Wajib Pajak untuk lebih terbuka dalam melaporkan harta yang dimilikinya dan penghasilan yang diperolehnya. Selain itu, Direktorat Jenderal Pajak akan terdorong untuk lebih transparan dalam menentukan kewajiban pajak yang sebenarnya dari Wajib Pajak.

3. Rekonsiliasi perpajakan

Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 mengamanatkan bahwa tujuan dibentuknya Pemerintah Negara Indonesia adalah untuk melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia serta untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial. Tujuan tersebut dapat dilaksanakan jika negara memiliki sumber-sumber penerimaan yang terjamin dan berkesinambungan. Program-program Pemerintah dalam rangka mencapai tujuan negara tersebut direalisasikan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) yang merupakan rencana keuangan tahunan Pemerintah , yang memberikan rincian mengenai sumber penerimaan dan pengeluaran negara.

Dengan demikian terdapat hubungan yang sangat erat antara Pajak dengan aspek-aspek mendasar kehidupan berbangsa dan bernegara. Oleh karenanya tidak berlebihan apabila kebijakan-kebijakan strategis dalam bidang perpajakan termasuk Pengampunan Pajak, secara filosofis dapat dipergunakan sebagai media pembaharuan sosial atau bahkan rekonsiliasi perpajakan.

4. Respon masyarakat

Program pengampunan pajak pada dasarnya mengampuni kesalahan yang dilakukan Wajib Pajak, hal ini dapat menimbulkan ketidakadilan bagi Wajib Pajak lain yang sebelumnya telah jujur dan taat dalam melaporkan kewajiban pajaknya. Oleh karena itu, sangat mungkin timbul ketidaksetujuan masyarakat atas program ini karena terusiknya rasa keadilan ini.

Terkait hal tersebut, perlu dilakukan sosialisasi kepada masyarakat mengenai justifikasi dari pengampunan pajak yang memberikan perlakuan berbeda berupa pembebasan sanksi dan pidana pajak bagi para Wajib Pajak yang tidak melaporkan hartanya dengan benar (*tax evaders*).

Justifikasi atas perlakuan tersebut dapat dibingkai dalam konteks meningkatnya penerimaan negara di masa yang akan datang yang antara lain disebabkan meningkatnya kemungkinan terdeteksinya perilaku *tax evaders* dalam menyembunyikan hartanya di masa yang akan datang, meningkatnya kepatuhan sukarela Wajib Pajak dan masuknya *tax evaders* untuk kembali ke dalam sistem administrasi perpajakan.

5. Beban Keuangan Negara

Pembiayaan penambahan sistem dan peralatan untuk mengadministrasikan berkas Wajib Pajak yang mengikuti program pengampunan pajak ini.

BAB III

EVALUASI DAN ANALISIS PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN TERKAIT

Peraturan perundang-undangan sebagai komponen penting dalam kesatuan sistem hukum nasional, harus dibangun secara terintegrasi untuk memberikan jaminan bahwa pembangunan nasional dapat berjalan dengan teratur, ada kepastian hukum dan memberikan kemanfaatan bagi terpenuhinya rasa keadilan dan kemakmuran masyarakat sebagaimana diamanatkan dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD NRI 1945).

Dalam pengaturan Pengampunan Pajak perlu dilakukan evaluasi dan analisis terhadap peraturan perundang-undangan yang terkait, yaitu berdasarkan hal tentang:

A. Subjek Pengampunan Pajak

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009(selanjutnya disebut dengan UU KIP), mendefinisikan Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Terkait dengan subjek pengampunan pajak maka yang termasuk kategori Wajib Pajak dalam pengaturan pengampunan pajak meliputi orang pribadi atau badan yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pemotong dan pemungut pajak dikecualikan karena pada dasarnya mereka memotong dan memungut pajak pihak lain dan menyetorkannya ke kas negara. Dikecualikan pula terhadap wajib Pajak yang berkas penyidikannya telah dinyatakan telah lengkap oleh kejaksaan, sedang dalam proses penuntutan, menjalani proses peradilan adalah hukuman pidana di bidang perpajakan.

a. Fasilitas Pengampunan Pajak

Dalam UU KUP, mengenai sanksi administratif dan pidana diatur dalam ketentuan sebagai berikut

Pasal 7

Mengatur tentang pengenaan sanksi denda atas keterlambatan penyampaian SPT

Pasal 8

Mengatur tentang pengenaan sanksi bunga atas pembetulan SPT

Pasal 9

Mengatur tentang pengenaan sanksi bunga atas keterlambatan pembayaran/penyetoran pajak

Pasal 13

Mengatur tentang pengenaan sanksi atas bunga dan/atau kenaikan yang berasal dari ketetapan pajak

Pasal 19

Mengatur tentang pengenaan sanksi bunga berdasarkan jumlah pajak yang masih harus dibayar yang tidak atau kurang dibayar pada saat jatuh tempo pelunasan atau terlambat dibayar

Pasal 38

Mengatur tentang sanksi pidana pajak karena kealpaan berupa tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar.

Pasal 39

Mengatur tentang sanksi pidana pajak terhadap setiap orang yang dengan sengaja:

- a. tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
- b. menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
- c. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;

- d. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
- e. menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;
- f. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
- g. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;

Fasilitas yang dapat diberikan kepada Wajib Pajak yang melakukan permohonan Pengampunan Pajak maka seluruh sanksi administratif dan pidana sebagaimana diuraikan dalam UU KUP tersebut dihapuskan.

UU KUP juga mengatur tentang mekanisme pemeriksaan perpajakan yaitu serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan serta Pemeriksaan Bukti Permulaan yaitu pemeriksaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan.

UU KUP juga mengatur Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tindak pidana di bidang perpajakan yang terjadi serta menemukan tersangkanya.

Fasilitas yang dapat diberikan kepada Wajib Pajak yaitu dengan meniadakan dan/atau menghentikan mekanisme pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan dan penyidikan sebagaimana diuraikan dalam UU KUP tersebut.

B. Kewajiban Menyelenggarakan Pembukuan bagi Wajib Pajak.

Pasal 28 ayat (1) UU KUP mewajibkan Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas dan Wajib Pajak badan di Indonesia untuk menyelenggarakan pembukuan. Ayat (7) mengatur bahwa pembukuan tersebut sekurang-kurangnya terdiri atas catatan mengenai harta, kewajiban, modal, penghasilan dan biaya, serta penjualan dan pembelian. Terkait dengan mekanisme pengampunan pajak maka Wajib pajak yang telah mendapatkan Pengampunan Pajak harus membukukan harta yang telah mendapatkan pengampunan pajak sebagai bagian dari modal dalam neraca.

C. Kerahasiaan Data dan Informasi.

1) UU KUP

Pasal 34 ayat (1) mengatur bahwa setiap pejabat, baik petugas pajak maupun mereka yang melakukan tugas di bidang perpajakan dilarang mengungkapkan kerahasiaan Wajib Pajak yang menyangkut masalah perpajakan, antara lain:

- a) Surat Pemberitahuan, laporan keuangan, dan lain-lain yang dilaporkan oleh Wajib Pajak;
- b) data yang diperoleh dalam rangka petaksanaan pemeriksaan;
- c) dokumen dan/atau data yang diperoleh dari pihak ketiga yang bersifat rahasia;
- d) dokumen dan/atau rahasia Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Hal ini berlaku pula untuk mekanisme pengampunan pajak bahwa semua data dan informasi yang disampaikan Wajib Pajak tidak dapat diminta atau diberikan berdasarkan undang-undang lain, kecuali atas permintaan Wajib Pajak yang telah mendapatkan Surat Keputusan Pengampunan Pajak.

Termasuk dalam hal ini adalah Surat Pemberitahuan Pengampunan Pajak tidak dapat dijadikan sebagai dasar penyidikan dan/atau penuntutan pidana dalam bentuk apapun terhadap Wajib Pajak. Pejabat yang tidak memenuhi kewajiban merahasiakan hal tersebut dipidana sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

Dalam Pasal 34 UU tentang KUP dalam ayat (1) mengatur larangan bagi setiap pejabat untuk memberitahukan kepada pihak lain segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan kepadanya oleh Wajib Pajak dalam rangka jabatan atau pekerjaannya untuk menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Namun Pasal 34 ini dalam ayat (2a), ayat (3) dan ayat (4) disebutkan pengecualian terhadap ayat (1), yaitu sebagai berikut:

- 1) i. pejabat dan tenaga ahli yang bertindak sebagai saksi atau saksi ahli dalam sidang pengadilan;
ii. pejabat dan/atau tenaga ahli yang ditetapkan Menteri Keuangan untuk memberikan keterangan kepada pejabat lembaga negara atau instansi Pemerintah yang berwenang melakukan pemeriksaan dalam bidang keuangan negara.
- 2) Untuk kepentingan negara, Menteri Keuangan berwenang memberikan izin tertulis kepada pejabat supaya memberikan keterangan dan memperlihatkan bukti tertulis dari atau tentang Wajib Pajak kepada pihak yang ditunjuk
- 3) Untuk kepentingan pemeriksaan di pengadilan dalam perkara pidana atau perdata, atas permintaan Hakim sesuai dengan Hukum Acara Pidana dan Hukum Acara Perdata, dengan izin Menteri.

Namun dalam mekanisme pengampunan pajak, pengecualian pada Pasal 34 ini dalam ayat (2a), ayat (3) dan ayat (4) tidak berlaku.

- 2) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2008 Tentang Keterbukaan Informasi Publik (yang selanjutnya disebut dengan UU KIP)

Dalam Pasal 1 angka 3 UU KIP mengatur bahwa Kementerian Keuangan sebagai salah satu Badan Publik selain legislatif dan yudikatif, dan badan lain yang fungsi dan tugas pokoknya berkaitan dengan penyelenggaraan negara dan yang seluruh dananya bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara, menurut Pasal 6 UU KIP berhak menolak memberikan informasi publik yang berkaitan dengan hak-hak pribadi dan yang berkaitan dengan rahasia jabatan.

Selanjutnya yang dimaksud dengan "rahasia jabatan" adalah rahasia yang menyangkut tugas dalam suatu jabatan Badan Publik atau tugas negara lainnya yang ditetapkan berdasarkan peraturan perundang-undangan. Melalui Pasal 17 UU KIP, Badan Publik wajib membuka akses bagi setiap Pemohon Informasi Publik untuk mendapatkan Informasi Publik, kecuali informasi Publik yang apabila dibuka dan diberikan kepada Pemohon Informasi Publik dapat mengungkap rahasia pribadi, yaitu kondisi keuangan, aset, pendapatan, dan rekening bank seseorang. Pecuialian tersebut tidak berlaku selama pihak yang rahasianya diungkap memberikan persetujuan tertulis.

Dengan adanya pengaturan Pengampunan Pajak, maka pengaturan larangan bagi pejabat untuk memberitahukan kepada pihak lain segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan kepadanya oleh Wajib Pajak, maka hal ini sesuai dengan UU KIP yang memberikan hak kepada badan publik untuk menolak memberikan informasi publik yang berkaitan dengan rahasia jabatan dan yang berkaitan dengan pengungkapan rahasia pribadi, yaitu kondisi keuangan, aset, pendapatan, dan rekening bank seseorang.

Selain itu, pengaturan pengampunan pajak yang melarang pejabat memberitahukan kepada pihak lain segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan kepadanya, selaras juga dengan pengaturan Pasal 17 huruf J UU KIP yang mengatur pengecualian kewajiban Badan Publik untuk membuka akses informasi yang wajib dirahaskan berdasarkan Undang-Undang. Jika dalam pengaturan pengampunan pajak mengatur bahwa Surat Pemberitahuan Pengampunan Pajak tidak dapat dijadikan sebagai dasar penyidikan dan/atau penuntutan pidana dalam bentuk apapun terhadap Wajib Pajak, ini berarti Surat Pemberitahuan Pengampunan Pajak

tidak dapat dijadikan bukti permulaan yang cukup untuk dimulainya penyelidikan yang selanjutnya menjadi dasar penyidikan dan/atau penuntutan tindak pidana misalnya untuk tindak pidana pencucian uang dan/atau tindak pidana korupsi.

3) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 201Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang (selanjutnya disebut dengan UU TPPU)

Jika merujuk kepada Pasal 41 UU TPPU, dalam rangka melaksanakan fungsi pencegahan dan pemberantasan tindak pidana Pencucian Uang, PPATK berwenang untuk meminta dan mendapatkan data dan informasi dari instansi pemerintah dan/atau lembaga swasta yang memiliki kewenangan mengelola data dan informasi, termasuk dari instansi pemerintah dan/atau lembaga swasta yang menerima laporan dari profesi tertentu, dalam hal ini menurut Penjelasan Pasal 41 Ayat (1) huruf a UU TPPU termasuk Direktorat Jenderal Pajak.

Dalam hal PPATK meminta dan mendapatkan data dan informasi di bidang perpajakan, maka tidak berlaku pengecualian dari ketentuan kerahasiaan dimana dalam Penyampaian data dan informasi oleh instansi pemerintah dan/atau lembaga swasta tidak memerlukan izin siapa pun (Pasal 41 ayat (2)). Dengan demikian, terkait dengan kewajiban menyampaikan informasi di bidang perpajakan dalam UU TPPU tidak dapat diterapkan dalam pengaturan pengampunan pajak. Hal ini dilakukan agar Wajib Pajak yang mengikuti progam pengampunan pajak mendapat jaminan kepastian hukum, kenyamanan, kerahasiaan data dan informasi, kepentingan, serta manfaat dari pajak tersebut.

4) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 1992 Tentang Perbankan Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1998 (Selanjutnya disebut dengan UU Perbankan)

Menurut Pasal 41 UU Perbankan, Untuk kepentingan perpajakan, Pimpinan Bank Indonesia atas permintaan Menteri Keuangan berwenang mengeluarkan perintah tertulis kepada bank agar memberikan keterangan

dan memperlihatkan bukti-bukti tertulis serta surat-surat mengenai keadaan keuangan Nasabah Penyimpan tertentu kepada pejabat pajak dengan harus menyebutkan nama pejabat pajak dan nama nasabah wajib pajak yang dikehendaki keterangannya.

Pasal tersebut mengatur bahwa bank harus memberikan keterangan dan memperlihatkan bukti-bukti tertulis serta surat-surat mengenai keadaan keuangan Nasabah Penyimpan tertentu kepada pejabat pajak memberikan keterangan dan memperlihatkan bukti-bukti tertulis serta surat-surat mengenai keadaan keuangan Nasabah Penyimpan tertentu kepada pejabat pajak.

Program pengampunan pajak yang akan diterapkan, bukan pada lingkup permintaan Pimpinan Bank Indonesia atas permintaan Menteri Keuangan kepada bank untuk memberikan keterangan dan memperlihatkan bukti-bukti tertulis serta surat-surat mengenai keadaan keuangan Nasabah Penyimpan tertentu kepada pejabat pajak melainkan terkait dengan kewajiban merahasiakan data Nasabah yang mengikuti program Pengampunan Pajak terhadap permintaan pihak lain, kecuali atas persetujuan Wajib Pajak sendiri yang telah mendapat Pengampunan Pajak

BAB IV

LANDASAN FILOSOFIS, SOSIOLOGIS, DAN YURIDIS

A. Landasan Filosofis

Negara Indonesia mempunyai falsafah negara yang disebut Pancasila, maka dengan sendirinya falsafah pajak bersandar pada Pancasila dan tidak boleh bertentangan dengan Pancasila, bahkan Pancasila harus dijabarkan dalam peraturan perpajakan. Pancasila yang digali dari kebudayaan rakyat Indonesia menjadi dasar dari segala hukum yang berlaku di Indonesia (Soemitro, 1987).⁶⁵

Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 mengamanatkan bahwa tujuan dibentuknya Pemerintah Negara Indonesia adalah untuk melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia serta untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial. Tujuan tersebut dapat dilaksanakan jika negara memiliki sumber-sumber penerimaan yang terjamin dan berkesinambungan. Program-program Pemerintah dalam rangka mencapai tujuan negara tersebut direalisasikan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) yang merupakan rencana keuangan tahunan Pemerintah, yang memberikan rincian mengenai sumber penerimaan dan pengeluaran negara.

Dengan demikian terdapat hubungan yang sangat erat antara Pajak dengan aspek-aspek mendasar kehidupan berbangsa dan bernegara. Oleh karenanya tidak berlebihan apabila kebijakan-kebijakan strategis dalam bidang perpajakan termasuk Pengampunan Pajak, secara filosofis dapat dipergunakan sebagai media pembaharuan social, administrasi perpajakan, atau bahkan rekonsiliasi perpajakan nasional.

⁶⁵Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 1* (Bandung : Eresco, 1987) hal.7

B. Landasan Sosiologis

Secara dasar sosiologis, naskah akademik ini disusun dengan mengkaji realitas masyarakat yang meliputi kebutuhan hukum masyarakat, aspek sosial ekonomi dan nilai-nilai yang hidup dan berkembang di masyarakat.

Tujuan Kajian Sosiologis ini adalah mengkaji sisi kemanfaatan hukum dalam pelaksanaan pemberian fasilitas Pengampunan Pajak oleh pemerintah. Kemanfaatan hukum haruslah diperhatikan karena masyarakat mengharapkan adanya manfaat yang dapat dirasakan baik secara langsung maupun dirasakan kemudian setelah pelaksanaan suatu kebijakan yang dituangkan dalam peraturan penundang-undangan, dalam hal ini Undang-Undang Pengampunan Pajak. Kajian Sosiologis ini juga untuk menghindari jangan sampai kebijakan Pengampunan Pajak justru menimbulkan penolakan dari masyarakat sehingga menjadi kontraproduktif.

Pelaksanaan kebijakan Pengampunan Pajak semata-mata dilaksanakan untuk memulai tatanan baru dalam bidang perpajakan, meningkatkan sistem perpajakan nasional, mendorong penerimaan pendapatan Negara, serta mendorong kemajuan ekonomi dan pembangunan nasional. Pelaksanaan Pengampunan Pajak diharapkan bukan hanya memperhatikan kepentingan pemerintah dalam rangka mengumpulkan sebesar-besarnya penerimaan negara, melainkan juga memperhatikan kepentingan masyarakat serta manfaat dari pajak tersebut untuk masyarakat. Disamping itu, pengampunan pajak didasarkan pada kebutuhan yang mendesak demi terciptanya tatanan sistem administrasi perpajakan yang baru dalam rangka rekonsiliasi perpajakan nasional serta kelangsungan penerimaan negara jangka panjang.

Landasan sosiologis meninjau Pengampunan Pajak dari segi masyarakat terkait akibat dari pemberian fasilitas Pengampunan Pajak dan atas manfaat yang dapat dinikmati masyarakat atas pemberian Pengampunan Pajak. Pajak tidak hanya untuk membiayai pengeluaran rutin pemerintah, tetapi sangat diharapkan juga untuk membiayai

seluruh kegiatan pembangunan nasional. Pajak memberikan kontribusi terbesar dalam persentase penerimaan nasional. Ketersediaan keuangan negara berpengaruh terhadap sejauh mana rakyat menikmati hasil pembangunan yang dibiayai dengan keuangan negara, khususnya penerimaan yang bersumber dari pajak.

Pajak hanya dapat dibenarkan pungutannya apabila bermanfaat bagi masyarakat. Jika pajak hanya digunakan untuk segolongan kecil dari masyarakat, atau dipungut dan digunakan semata-mata untuk kepentingan penguasa, maka pungutan pajak tidak dapat dibenarkan.

Tingkat kepatuhan masyarakat akan kewajiban perpajakan sangat dipengaruhi oleh kurangnya pengetahuan masyarakat tentang pajak. Tetapi selain itu, kepatuhan masyarakat juga dipengaruhi keengganan Wajib Pajak membayar pajak karena sumber penghasilan Wajib Pajak itu sendiri, seperti apabila ternyata harta kekayaan atau penghasilan tersebut ternyata berasal dari kegiatan yang tidak legal, dimana kegiatan yang tidak legal tersebut telah melibatkan atau menghasilkan harta kekayaan yang sangat besar jumlahnya.

Banyaknya potensi harta kekayaan yang tidak dapat dilacak oleh pemerintah berdampak perlunya dilakukan suatu upaya pemerintah untuk memulai suatu tatanan sistem perpajakan yang baru, dengan memberikan suatu pengampunan kepada Wajib Pajak yang selama ini telah tidak patuh melaksanakan kewajiban perpajakannya, baik atas harta yang bersumber dari tindak pidana maupun tidak. Fasilitas Pengampunan Pajak diharapkan akan membuka kesadaran masyarakat untuk membayar pajak masa lalunya yang seharusnya telah dilaporkan dan dibayarkan kepada negara. Kesadaran masyarakat juga akan memberi pengaruh yang besar terhadap penerimaan negara dimasa yang akan datang.

Dengan demikian dalam jangka pendek, setelah pelaksanaan Pengampunan Pajak, manfaat yang secara konkrit akan diperoleh negara adalah perekonomian nasional diharapkan semakin kuat karena penerimaan negara akan meningkat melalui pelunasan uang tebusan.

C. Landasan Yuridis

Suatu kebijakan memerlukan payung hukum sebagai dasar legalitasnya. Dalam konteks Pengampunan Pajak di mana menyertakan pengaturan mengenai subjek, objek, jenis pajak, dan tarif maka diperlukan ketentuan hukum setingkat Undang-Undang yang menjadi produk pengesahan dari Dewan Perwakilan Rakyat sebagai representasi dari rakyat.

Sebelum melangkah lebih jauh, ada baiknya menelaah kemungkinan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (UU KUP) untuk dipergunakan sebagai dasar acuan hukum. Terdapat beberapa pasal yang erat kaitannya dengan upaya pemberian ampunan, seperti: Pasal 8 ayat (1), ayat (2), dan ayat (3), Pasal 13A, Pasal 16 ayat (1), Pasal 36 ayat (1), dan Pasal 37. Dari interpretasi atas seluruh pasal tersebut, agaknya tidak terbuka kemungkinan untuk menghapus dan mengurangi sanksi, baik administrasi maupun pidana. Jikapun terbuka kemungkinan penghapusan sanksi pidana maka hal itu hanya dimungkinkan dalam konteks Wajib Pajak pertama kali melakukan kealpaan. Dengan demikian, mengacu pada UU KUP yang saat ini berlaku akan membuat program Pengampunan Pajak kehilangan fitur-fitur menariknya yaitu pengurangan, penghapusan sanksi dan sebagainya.

Oleh karena ketentuan yang ada saat ini tidak dapat digunakan sebagai 'pintu masuk' *legal basis* atas Pengampunan Pajak, maka akan lebih baik jika kebijakan Pengampunan Pajak untuk pengungkapan harta kekayaan di dalam dan/atau luar negeri dilegalisasikan dalam Undang-Undang yang terpisah dan berdiri sendiri dari UU KUP. Sebagai Peraturan Perundang-undangan yang secara hierarki lebih rendah kedudukannya dari Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Undang-Undang Pengampunan Pajak tersebut

nantinya haruslah mendasarkan pada dan/atau tidak bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 sebagai Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi kedudukannya. Dari aspek yuridis, penyusunan Rancangan Undang-Undang Pengampunan Pajak ini merupakan suatu bentuk implementasi Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang menyatakan bahwa Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.

Selain itu, terkait dengan materi muatan, dalam penyusunan Rancangan Undang-Undang Pengampunan Pajak ini juga harus tetap memperhatikan prinsip-prinsip perlindungan terhadap hak-hak warga negara sebagaimana terkandung dalam Pasal 27 dan Pasal 28 Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 serta penghargaan terhadap Hak Asasi Manusia sebagaimana terkandung dalam Pasal 28A sampai dengan Pasal 28J Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Pengampunan Pajak sebagai suatu gerakan rekonsiliasi perpajakan nasional haruslah diatur dalam undang-undang tersendiri dan bukan diatur secara umum dalam ketentuan suatu undang-undang yang telah ada dan kemudian diatur detail dalam peraturan pemerintah. Ketentuan pemberian Pengampunan Pajak tidak tepat diatur dalam UU KUP mengingat Terdapat keterbatasan untuk mengatur ketentuan Pengampunan Pajak secara detail dalam UU KUP tersebut.

BAB V

JANGKAUAN, ARAH PENGATURAN, DAN RUANG LINGKUP MATERI MUATAN UNDANG-UNDANG

A. Sasaran Pembentukan Undang-Undang Pengampunan Pajak

Sasaran yang akan dicapai dengan membentuk Undang-Undang tentang Pengampunan Pajak adalah:

1. Meningkatkan penerimaan pajak dalam jangka pendek.
2. Meningkatkan kepatuhan pajak.
3. Menambah basis pajak.
4. Transisi ke sistem perpajakan baru yang lebih kuat dan adil.
5. Mendorong rekonsiliasi perpajakan nasional.

B. Jangkauan dan Arah Pengaturan

Jangkauan dan arah pengaturan RUU tentang Pengampunan Pajak untuk memberikan kesempatan terakhir bagi Wajib Pajak yang melakukan *onshore* maupun *offshore tax evasion*. Adapun fasilitas yang akan diberikan dalam kebijakan Pengampunan Pajak bagi pengungkapan harta yang disimpan di dalam dan luar negeri adalah sebagai berikut:

1. Pengampunan pokok pajak yang akan diganti dengan “uang tebusan” yang basisnya akan mengacu pada harta dan tarifnya bervariasi, tergantung dari periode penyampaian Surat Permohonan Pengampunan Pajak.
2. Pengampunan sanksi administrasi pajak dan sanksi pidana di bidang perpajakan.

C. Materi Pengaturan Pengampunan Pajak

1. Definisi

Dalam RUU ini beberapa hal yang didefinisikan yaitu :

- a. Pengampunan Pajak adalah penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan membayar Uang Tebusan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang ini.
- b. Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- c. Harta adalah akumulasi tambahan kemampuan ekonomis berupa seluruh kekayaan, baik berwujud maupun tidak berwujud, bergerak maupun tidak bergerak, yang digunakan untuk usaha maupun bukan untuk usaha, baik yang berada di dalam dan di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia.
- d. Utang adalah pokok utang yang belum dibayar terkait dengan perolehan Harta.
- e. Tahun Pajak adalah jangka waktu satu tahun takwim atau satu tahun buku.
- f. Tunggakan Pajak adalah jumlah pokok pajak dan sanksi administrasi yang belum dilunasi berdasarkan Surat Tagihan Pajak yang didalamnya terdapat pokok pajak yang terutang, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, dan Putusan Peninjauan Kembali, yang menyebabkan jumlah pajak yang masih harus dibayar bertambah termasuk pajak yang seharusnya tidak dikembalikan, sebagaimana diatur dalam Undang-Undang mengenai Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- g. Uang Tebusan adalah sejumlah uang yang dibayarkan ke kas negara untuk mendapatkan Pengampunan Pajak.

- h. Tindak Pidana di Bidang Perpajakan adalah tindak pidana sebagaimana diatur dalam Undang-Undang mengenai Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- i. Surat Permohonan Pengampunan Pajak adalah surat yang digunakan oleh Wajib Pajak untuk melaporkan Harta, Utang, nilai Harta bersih, penghitungan, dan pembayaran Uang Tebusan berdasarkan Undang-Undang ini.
- j. Menteri adalah menteri yang menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang keuangan negara.
- k. Surat Keputusan Pengampunan Pajak adalah surat yang diterbitkan oleh Menteri sebagai bukti pemberian Pengampunan Pajak.
- l. Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Terakhir adalah Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan untuk Tahun Pajak 2014 atau sebelumnya yang disampaikan oleh Wajib Pajak sebelum undang-undang ini berlaku.
- m. Manajemen Data dan Informasi adalah sistem administrasi data dan informasi Wajib Pajak terkait dengan Pengampunan yang dikelola oleh Menteri.
- n. Bank Persepsi adalah bank umum yang telah ditunjuk oleh Menteri untuk Pajak menerima setoran penerimaan negara dan berdasarkan Undang-Undang ini ditunjuk untuk menerima setoran Uang Tebusan dan dana yang dialihkan dari luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dalam rangka pelaksanaan Pengampunan Pajak.

2. Subjek yang diberikan Pengampunan Pajak

Pengaturan yang diperlukan dalam RUU Pengampunan Pajak adalah bahwa setiap Wajib Pajak dapat diberikan pengampunan pajak kecuali Wajib Pajak yang berkas penyidikannya telah dinyatakan lengkap oleh Kejaksaan, sedang dalam proses

peradilan, atau sedang menjalani hukuman pidana, atas tindak pidana di bidang perpajakan.

3. Objek Pajak yang Diberikan Pengampunan Pajak

Pengampunan Pajak meliputi pengampunan atas kewajiban perpajakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yang belum pernah atau belum sepenuhnya diselesaikan oleh Wajib Pajak terkait dengan Harta yang diungkapkan dalam Surat Permohonan Pengampunan Pajak, yang meliputi:

- a. Pajak Penghasilan;
- b. Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah;
- c. Bea Meterai; dan
- d. Pajak Bumi dan Bangunan di sektor perkebunan, perhutanan, dan pertambangan.

4. Tarif dan Cara Menghitung Uang Tebusan

Tarif Uang Tebusan yang harus dibayar ke kas negara atas Harta yang diungkapkan dalam Surat Permohonan Pengampunan Pajak baik yang berada dan/atau ditempatkan di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia maupun di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia adalah sebagai berikut:

- a. Sebesar 2% (dua persen) untuk periode pelaporan Surat Permohonan Pengampunan Pajak pada bulan pertama sampai dengan akhir bulan ketiga sejak Undang-undang ini berlaku.
- b. Sebesar 4% (empat persen) untuk periode pelaporan Surat Permohonan Pengampunan Pajak pada bulan keempat sampai dengan akhir bulan keenam sejak Undang-undang ini berlaku.
- c. Sebesar 6% (enam persen) untuk periode pelaporan Surat Permohonan Pengampunan Pajak pada bulan ketujuh sejak

Undang-undang ini berlaku sampai dengan tanggal 31 Desember 2016.

Dalam hal Harta yang diungkapkan dalam Surat Permohonan Pengampunan Pajak berada dan/atau ditempatkan di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dan atas Harta tersebut dialihkan ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia serta diinvestasikan selama jangka waktu tertentu di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia, maka tarif Uang Tebusan yang harus dibayar ke kas Negara atas Harta yang diungkapkan tersebut adalah sebagai berikut:

- a. Sebesar 1% (satu persen) untuk periode pelaporan Surat Permohonan Pengampunan Pajak pada bulan pertama sampai dengan akhir bulan ketiga sejak Undang-undang ini berlaku.
- b. Sebesar 2% (dua persen) untuk periode pelaporan Surat Permohonan Pengampunan Pajak pada bulan keempat sampai dengan akhir bulan keenam sejak Undang-undang ini berlaku.
- c. Sebesar 3% (tiga persen) untuk periode pelaporan Surat Permohonan Pengampunan Pajak pada bulan ketujuh sejak Undang-undang ini berlaku sampai dengan tanggal 31 Desember 2016.

Besarnya Uang Tebusan dihitung dengan cara mengalikan tarif-tarif tersebut di atas dengan dasar pengenaan Uang Tebusan. Sedangkan Dasar pengenaan Uang Tebusan dihitung berdasarkan nilai Harta bersih pada tanggal 31 Desember 2015 atau pada akhir tahun buku 2015 yang berakhir sebelum 31 Desember 2015 dikurangi dengan nilai Harta bersih dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Terakhir dan tambahan nilai harta bersih yang diperoleh pada Tahun Pajak 2015 yang telah dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Tahun Pajak 2015 dan telah dikenakan Pajak

Penghasilan untuk Tahun Pajak 2015. Sedangkan nilai Harta bersih merupakan selisih antara nilai Harta dikurangi nilai Utang.

Nilai Harta yang diungkapkan dalam Surat Permohonan Pengampunan Pajak meliputi:

- a. nilai Harta yang telah dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Terakhir; dan
- b. nilai Harta tambahan yang belum dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Terakhir.
- c. nilai Harta tambahan yang diperoleh di Tahun Pajak 2015 yang telah dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Tahun Pajak 2015 dan telah dikenai Pajak Penghasilan untuk Tahun Pajak 2015

Nilai Harta yang telah dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Terakhir ditentukan dalam mata uang Rupiah berdasarkan nilai yang dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Terakhir.

Dalam hal Wajib Pajak diijinkan melaporkan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan menggunakan mata uang asing, maka Harta dinilai dengan mata uang Rupiah berdasarkan kurs yang ditetapkan oleh Menteri untuk keperluan penghitungan pajak pada tanggal akhir tahun buku sesuai dengan Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan Terakhir.

Nilai Harta tambahan yang belum dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Terakhir ditentukan dalam mata uang Rupiah berdasarkan harga perolehan atau harga pasar yang dilaporkan dalam daftar Harta pada tanggal 31 Desember 2015 atau pada akhir tahun buku 2015 yang berakhir sebelum 31 Desember 2015.

Nilai Harta tambahan yang diperoleh di Tahun Pajak 2015 ditentukan dalam mata uang Rupiah berdasarkan nilai yang dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Tahun Pajak 2015.

Dalam hal Harta tambahan dalam mata uang asing, nilai Harta tambahan ditentukan dengan nilai mata uang Rupiah berdasarkan kurs yang ditetapkan oleh Menteri untuk keperluan penghitungan pajak pada tanggal 31 Desember 2015 atau akhir tahun buku yang berakhir sebelum 31 Desember 2015.

Nilai Utang yang diungkapkan dalam Surat Permohonan Pengampunan Pajak meliputi:

- a. nilai Utang yang telah dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Terakhir; dan
- b. nilai Utang tambahan yang belum dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Terakhir.
- c. nilai Utang tambahan yang diperoleh di Tahun Pajak 2015 dan telah dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Tahun Pajak 2015 dan ditentukan dalam mata uang Rupiah berdasarkan nilai yang dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Tahun Pajak 2015.

Nilai Utang yang telah dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Terakhir ditentukan dalam mata uang Rupiah berdasarkan nilai yang dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Terakhir.

Dalam hal Wajib Pajak diijinkan melaporkan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan menggunakan mata uang asing, maka nilai Utang ditentukan dengan nilai mata uang Rupiah berdasarkan kurs yang ditetapkan oleh Menteri untuk keperluan penghitungan pajak pada tanggal akhir tahun buku sesuai dengan Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan Terakhir.

Nilai Utang tambahan yang belum dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Terakhir ditentukan dalam mata uang Rupiah yang dilaporkan dalam daftar Utang pada tanggal 31 Desember 2015 atau pada akhir tahun buku 2015 yang berakhir sebelum 31 Desember 2015.

Dalam hal Utang tambahan dalam mata uang asing, maka nilai Utang tambahan ditentukan dengan nilai mata uang Rupiah berdasarkan kurs yang ditetapkan oleh Menteri untuk keperluan penghitungan pajak pada tanggal 31 Desember 2015 atau akhir tahun buku yang berakhir sebelum 31 Desember 2015.

5. Tata Cara Pemberian Pengampunan Pajak

Untuk memperoleh pengampunan, Wajib Pajak mengajukan Surat Permohonan Pengampunan Pajak kepada Menteri. Surat Permohonan Pengampunan Pajak ditandatangani oleh Wajib Pajak Orang Pribadi atau dalam hal Wajib Pajak Badan diwakili oleh Pengurus.

Syarat untuk mengajukan Surat Permohonan Pengampunan Pajak meliputi:

- a. memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak;
- b. membayar Uang Tebusan;
- c. melunasi seluruh Tunggakan Pajak;
- d. mengalihkan Harta berupa kas atau setara kas yang berada dan/atau ditempatkan di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia pada Bank Persepsi dan menginvestasikan Harta tersebut dalam bentuk surat berharga Negara Republik Indonesia atau obligasi Badan Usaha Milik Negara, bagi Wajib Pajak yang memilih menggunakan tarif Uang Tebusan;
- e. kesanggupan mengalihkan Harta selain kas atau setara kas yang berada dan/atau ditempatkan di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dan menginvestasikan Harta tersebut dalam bentuk surat berharga Negara Republik Indonesia atau obligasi Badan Usaha Milik Negara, bagi Wajib Pajak yang memilih menggunakan tarif Uang Tebusan;

- f. menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan untuk Tahun Pajak 2015 bagi Wajib Pajak yang telah memiliki kewajiban menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan;
- g. mencabut permohonan:
 - 1. pengembalian kelebihan pembayaran pajak;
 - 2. pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi dalam Surat Ketetapan Pajak dan/atau Surat Tagihan Pajak yang didalamnya terdapat pokok pajak yang terutang;
 - 3. pengurangan atau pembatalan ketetapan pajak yang tidak benar;
 - 4. keberatan;
 - 5. pembetulan atas surat ketetapan pajak dan surat keputusan;
 - 6. banding;
 - 7. gugatan; atau
 - 8. peninjauan kembali,dalam hal Wajib Pajak sedang mengajukan permohonan dan belum diterbitkan surat keputusan atau putusan.

Surat Permohonan Pengampunan Pajak memuat paling sedikit informasi berupa identitas Wajib Pajak, Harta, Utang, nilai Harta bersih, dan penghitungan Uang Tebusan serta dilampiri:

- a. bukti pembayaran Uang Tebusan;
- b. bukti pelunasan Tunggalan Pajak bagi Wajib Pajak yang memiliki Tunggalan Pajak;
- c. daftar rincian Harta beserta informasi kepemilikan Harta yang dilaporkan;
- d. daftar Utang serta dokumen pendukung;
- e. bukti pengalihan Harta berupa kas atau setara kas;
- f. surat pernyataan kesanggupan untuk mengalihkan Harta selain kas atau setara kas;

- g. bukti investasi Harta berupa kas atau setara kas;
- h. surat pernyataan kesanggupan untuk menginvestasikan Harta selain kas atau setara kas;
- i. fotokopi Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan untuk Tahun Pajak 2015 bagi Wajib Pajak yang telah memiliki kewajiban menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan;
- j. fotokopi Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Terakhir; dan
- k. surat pernyataan mencabut permohonan.

Surat Permohonan Pengampunan Pajak disampaikan ke kantor Direktorat Jenderal Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar. Wajib Pajak dapat mengajukan Surat Permohonan Pengampunan Pajak paling banyak 3 (tiga) kali dalam periode pengajuan Pengampunan Pajak.

Dalam hal Wajib Pajak mengajukan Surat Permohonan Pengampunan Pajak yang kedua atau ketiga maka penghitungan dasar pengenaan Uang Tebusan dalam surat permohonan tersebut memperhitungkan dasar pengenaan Uang Tebusan yang telah disampaikan dalam surat permohonan sebelumnya.

Uang Tebusan harus dibayar lunas dengan menggunakan surat setoran Uang Tebusan ke kas negara. Surat setoran Uang Tebusan menggunakan surat setoran pajak yang berfungsi sebagai bukti pembayaran Uang Tebusan setelah mendapatkan validasi.

Wajib Pajak yang telah menyampaikan Surat Permohonan Pengampunan Pajak beserta lampirannya diberikan tanda terima Surat Permohonan Pengampunan Pajak. Wajib Pajak yang telah memperoleh tanda terima Surat Permohonan Pengampunan Pajak tidak dilakukan pemeriksaan, tidak dilakukan pemeriksaan bukti permulaan, dan/atau tidak dilakukan penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan

untuk masa pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak sebelum 1 Januari 2016, sampai dengan diterbitkannya Surat Keputusan Pengampunan Pajak.

Dalam hal Wajib Pajak yang telah memperoleh tanda terima Surat Permohonan Pengampunan Pajak sedang dilakukan pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, atau penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan maka pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, dan/atau penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan tersebut untuk masa pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak sebelum 1 Januari 2016, ditangguhkan sampai dengan diterbitkannya Surat Keputusan Pengampunan Pajak.

Pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, dan/atau penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan dihentikan dalam hal Menteri menerbitkan Surat Keputusan Pengampunan Pajak.

Menteri melakukan penelitian administrasi terhadap kelengkapan dan kebenaran Surat Permohonan Pengampunan Pajak.

Penelitian administrasi kelengkapan dilakukan atas:

- a. kelengkapan pengisian Surat Permohonan Pengampunan Pajak; dan
- b. kelengkapan lampiran Surat Permohonan Pengampunan Pajak.

Penelitian administrasi terhadap kebenaran dilakukan atas:

- a. kesesuaian pengisian Surat Permohonan Pengampunan Pajak dengan lampiran Surat Permohonan Pengampunan Pajak;
- b. kesesuaian antara Harta yang dilaporkan dengan informasi kepemilikan Harta yang dilaporkan;
- c. kesesuaian antara daftar Utang yang dilaporkan dengan dokumen pendukung;

- d. kebenaran penggunaan tarif;
- e. kebenaran perhitungan Uang Tebusan;
- f. kebenaran pelunasan Uang Tebusan;
- g. kebenaran pelunasan Tunggalan Pajak; dan
- h. kebenaran pengenaan Pajak Penghasilan atas Harta tambahan.

Berdasarkan hasil penelitian kelengkapan dan kebenaran Surat Permohonan Pengampunan Pajak, Menteri menerbitkan:

- a. Surat Keputusan Pengampunan Pajak dalam jangka waktu paling lama 30 (tiga puluh) hari kerja sejak permohonan diterima dengan lengkap dan benar; atau
- b. surat klarifikasi kepada Wajib Pajak dalam hal Surat Permohonan Pengampunan Pajak belum diisi dengan lengkap dan/atau benar dalam jangka waktu paling lama 30 (tiga puluh) hari kerja sejak permohonan diterima.

Menteri menerbitkan Surat Keputusan Pengampunan Pajak paling lama 14 (empat belas) hari kerja sejak pemenuhan surat klarifikasi. Dalam hal Wajib Pajak tidak memenuhi surat klarifikasi dalam jangka waktu paling lama 14 (empat belas) hari kerja, Menteri tetap dapat menerbitkan Surat Keputusan Pengampunan Pajak dengan melakukan penyesuaian besaran nilai Harta berdasarkan hasil penelitian.

Dalam hal Menteri menerbitkan Surat Keputusan Pengampunan Pajak, maka:

- a. apabila terdapat kelebihan pembayaran Uang Tebusan akibat penyesuaian nilai Harta dalam Surat Keputusan Pengampunan Pajak, kelebihan pembayaran Uang Tebusan tersebut dapat diperhitungkan dalam Surat Permohonan Pengampunan Pajak berikutnya; dan/atau
- b. apabila sampai dengan periode pengajuan permohonan Pengampunan Pajak berakhir, Wajib Pajak tidak mengajukan Surat Permohonan Pengampunan Pajak,

maka Uang Tebusan yang telah dibayarkan oleh Wajib Pajak tidak dikembalikan.

Dalam hal jangka waktu 30 (tiga puluh) hari kerja terlampaui, Menteri belum menerbitkan Surat Keputusan Pengampunan Pajak atau surat klarifikasi, maka Surat Permohonan Pengampunan Pajak dianggap dikabulkan. Terhadap Surat Permohonan Pengampunan Pajak yang dianggap dikabulkan, Menteri menerbitkan Surat Keputusan Pengampunan Pajak dalam jangka waktu paling lama 7 (tujuh) hari kerja.

6. Perlakuan atas Harta yang Dialihkan Dari Luar Wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia Ke Dalam Wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia

Bagi Wajib Pajak yang akan mengalihkan Harta berupa kas atau setara kas ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia, maka pengalihan harus dilakukan sebelum pengajuan Surat Permohonan Pengampunan Pajak. Sedangkan untuk Harta selain yang berupa kas atau setara kas, Wajib Pajak pengalihan ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dilakukan dalam jangka waktu paling lambat tanggal 31 Desember 2016.

Investasi di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dilakukan dalam jangka waktu paling singkat 3 (tiga) tahun sejak diinvestasikan dalam bentuk surat berharga Negara Republik Indonesia, obligasi Badan Usaha Milik Negara atau investasi keuangan pada bank yang ditunjuk oleh Menteri.

Dalam hal Wajib Pajak menghendaki bentuk investasi lain, Wajib Pajak dapat mengalihkan investasi pada tahun kedua dan/atau tahun ketiga dalam bentuk:

- a. obligasi perusahaan swasta yang perdagangannya diawasi oleh Otoritas Jasa Keuangan;

- b. investasi infrastruktur melalui kerja sama pemerintah dengan badan usaha;
- c. investasi sektor riil berdasarkan prioritas yang ditentukan oleh Pemerintah melalui Peraturan Menteri Keuangan; dan/atau
- d. investasi di sektor properti.

7. Fasilitas Pengampunan Pajak.

Wajib Pajak yang telah memperoleh Surat Keputusan Pengampunan Pajak, berlaku fasilitas Pengampunan Pajak berupa:

- a. Penghapusan pajak terutang yang belum diterbitkan ketetapan pajak, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan, dan tidak dikenai sanksi pidana di bidang perpajakan, untuk kewajiban perpajakan sebelum 1 Januari 2016 atau sebelum akhir tahun buku 2015 yang berakhir sebelum 31 Desember 2015.
- b. Penghapusan sanksi administrasi berupa bunga, denda atau kenaikan berdasarkan Surat Tagihan Pajak yang didalamnya tidak terdapat pokok pajak yang terutang, untuk kewajiban perpajakan sebelum 1 Januari 2016 atau sebelum akhir tahun buku yang berakhir sebelum 31 Desember 2015.
- c. Tidak dilakukan pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, atas kewajiban perpajakan dalam masa pajak, bagian Tahun Pajak, dan Tahun Pajak sebelum 1 Januari 2016 atau sebelum akhir tahun buku yang berakhir sebelum 31 Desember 2015.
- d. Penghentian pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, dalam hal Wajib Pajak sedang dilakukan pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan atas kewajiban perpajakan sebelum 1 Januari 2016 atau sebelum akhir tahun buku yang berakhir sebelum 31 Desember 2015 yang sebelumnya telah ditangguhkan.

Penghentian penyidikan dilakukan oleh kepala unit yang melaksanakan tugas dan fungsi penyidikan di Direktorat Jenderal Pajak. Data dan informasi yang terdapat dalam Surat Permohonan Pengampunan Pajak tidak dapat dijadikan sebagai dasar penyelidikan, penyidikan dan/atau penuntutan pidana terhadap Wajib Pajak.

Bagi Wajib Pajak yang diwajibkan menyelenggarakan pembukuan menurut ketentuan Undang-Undang mengenai Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan harus membukukan selisih antara nilai Harta bersih yang disampaikan dalam Surat Permohonan Pengampunan Pajak dikurangi dengan nilai Harta bersih yang telah dilaporkan oleh Wajib Pajak dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Terakhir sebagai tambahan atas saldo laba ditahan dalam neraca.

Atas Harta tambahan berupa aktiva tidak berwujud yang diungkapkan dalam Surat Permohonan Pengampunan Pajak tidak diperkenankan dilakukan amortisasi untuk tujuan perpajakan. Atas Harta tambahan berupa aktiva berwujud yang dapat disusutkan berdasarkan ketentuan perundang-undangan perpajakan, berlaku ketentuan sebagai berikut:

- a. penghitungan penyusutan untuk tujuan perpajakan dimulai sejak 1 Januari 2016;
- b. penyusutan diatur berdasarkan masa manfaat dan tarif sesuai dengan penggolongan aktiva sebagaimana diatur dalam Undang-Undang mengenai Pajak Penghasilan; dan
- c. pembebanan penyusutan untuk tujuan perpajakan hanya dapat dilakukan sebesar 25% (dua puluh lima persen) dari tarif yang diatur dalam Undang-Undang mengenai Pajak Penghasilan.

Bagi Wajib Pajak yang telah membayar Uang Tebusan Pengampunan Pajak atas Harta tidak bergerak berupa tanah dan/atau bangunan; dan/atau Harta berupa saham, yang belum dibaliknamakan atas nama Wajib Pajak, maka harus melakukan pengalihan hak menjadi atas nama Wajib Pajak dan atas pengalihan

tersebut dibebaskan dari pengenaan Pajak Penghasilan apabila dilakukan dalam jangka waktu paling lambat 1 (satu) tahun sejak pengajuan permohonan Pengampunan Pajak.

8. Perlakuan atas Kompensasi Kerugian, Pembetulan Surat Pemberitahuan, dan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak

Wajib Pajak yang menyampaikan Surat Permohonan Pengampunan Pajak, tidak berhak:

- a. mengkompensasikan kerugian fiskal untuk bagian Tahun Pajak atau Tahun Pajak sebelum 1 Januari 2016;
- b. mengkompensasikan kelebihan pembayaran Pajak Pertambahan Nilai untuk masa pajak sebelum 1 Januari 2016;
- c. mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak untuk masa pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak sebelum 1 Januari 2016; dan/atau
- d. melakukan pembetulan Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan untuk bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak sebelum 1 Januari 2015 setelah berlakunya undang-undang ini.

9. Perlakuan atas Surat Keputusan atau Putusan yang Terbit Sebelum atau Setelah Pengajuan Surat Permohonan Pengampunan Pajak

Surat Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, Putusan Gugatan, dan/atau Putusan Peninjauan Kembali, untuk masa pajak, bagian Tahun Pajak, dan Tahun Pajak sebelum 1 Januari 2016, yang terbit setelah Wajib Pajak mengajukan Surat Permohonan Pengampunan Pajak, tidak dapat dijadikan dasar bagi:

- a. Direktorat Jenderal Pajak untuk melakukan penagihan pajak; dan
- b. Wajib Pajak untuk mengajukan kompensasi atau pengembalian kelebihan pembayaran pajak.

Surat Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, Putusan Gugatan, dan/atau Putusan Peninjauan Kembali, untuk masa pajak, bagian Tahun Pajak, dan Tahun Pajak sebelum 1 Januari 2016, yang terbit sebelum Wajib Pajak mengajukan Surat Permohonan Pengampunan Pajak, tetap dijadikan dasar bagi:

- a. Direktorat Jenderal Pajak untuk melakukan penagihan pajak; dan
- b. Wajib Pajak untuk mengajukan pengembalian kelebihan pembayaran pajak.

Dalam hal terdapat Surat Ketetapan Pajak, Surat Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, dan/atau Putusan Peninjauan Kembali, yang terbit sebelum Wajib Pajak mengajukan permohonan Pengampunan Pajak yang mengakibatkan timbulnya kewajiban pembayaran imbalan bunga bagi Direktorat Jenderal Pajak, maka atas kewajiban tersebut menjadi hapus.

10. Perlakuan atas Harta yang Belum Dilaporkan Dalam Surat Permohonan Pengampunan Pajak atau Tidak Dinyatakan Dalam Surat Keputusan Pengampunan Pajak

Dalam hal Wajib Pajak telah memperoleh Pengampunan Pajak kemudian ditemukan adanya data dan/atau informasi mengenai Harta yang belum atau kurang dilaporkan maka atas Harta yang belum atau kurang dilaporkan tersebut tidak memperoleh fasilitas Pengampunan Pajak.

Dalam hal Wajib Pajak memperoleh Surat Keputusan Pengampunan Pajak yang didalamnya terdapat penyesuaian besaran nilai Harta maka atas selisih nilai Harta yang tidak dinyatakan dalam Surat Keputusan pengampunan tidak memperoleh fasilitas Pengampunan Pajak.

Dalam hal Wajib Pajak memperoleh surat keputusan pembetulan atas keputusan Pengampunan Pajak yang didalamnya terdapat pembetulan besaran nilai Harta, maka atas selisih nilai Harta yang tidak dinyatakan dalam surat keputusan pembetulan atas keputusan Pengampunan Pajak tidak memperoleh fasilitas Pengampunan Pajak. Atas Harta dan/atau nilai Harta yang tidak memperoleh fasilitas Pengampunan Pajak dianggap sebagai tambahan penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak pada 1 Januari 2016 dan atas penghasilan tersebut berlaku ketentuan umum di bidang perpajakan.

11. Surat Keputusan Pembetulan atas Keputusan Pengampunan Pajak

Menteri dapat menerbitkan surat keputusan pembetulan atas keputusan Pengampunan Pajak dalam hal terdapat kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung dalam surat keputusan dan/atau Wajib Pajak yang menyatakan kesanggupan untuk mengalihkan dan menginvestasikan Harta sebagaimana namun tidak mengalihkan Harta dan/atau tidak melaksanakan investasi.

Surat keputusan pembetulan atas keputusan Pengampunan Pajak tersebut antara lain memuat pembetulan atas kesalahan tulis dalam surat keputusan, pembetulan atas kesalahan hitung dalam surat keputusan, dan/atau pembetulan atas nilai Harta yang dicantumkan dalam surat keputusan.

Dalam hal Menteri menerbitkan surat keputusan pembetulan atas keputusan Pengampunan Pajak yang mengakibatkan adanya kelebihan pembayaran Uang Tebusan, maka kelebihan pembayaran tersebut dapat diperhitungkan sebagai bagian pembayaran Uang Tebusan dalam pengajuan Surat Permohonan Pengampunan Pajak berikutnya. Dalam hal Wajib Pajak tidak mengajukan Surat Permohonan Pengampunan Pajak berikutnya setelah diterbitkan surat keputusan pembetulan atas keputusan Pengampunan Pajak, maka Uang Tebusan yang telah dibayarkan tidak dikembalikan.

12. Manajemen Data Informasi

Menteri menyelenggarakan Manajemen Data dan Informasi dalam rangka pelaksanaan Undang-Undang ini. Selain itu, setiap pejabat yang terkait dengan pelaksanaan Undang-Undang ini dilarang memberitahukan data dan informasi yang diketahui atau diberitahukan oleh Wajib Pajak kepada pihak lain.

Data dan informasi yang disampaikan Wajib Pajak dalam rangka Pengampunan Pajak tidak dapat diminta atau diberikan kepada pihak lain berdasarkan peraturan perundang-undangan lain, kecuali atas persetujuan Wajib Pajak sendiri. Data dan informasi yang disampaikan Wajib Pajak digunakan sebagai basis data perpajakan Direktorat Jenderal Pajak.

Pegawai Kementerian Keuangan Republik Indonesia tidak dapat dilaporkan, digugat, dilakukan penyidikan, atau dituntut baik secara perdata maupun pidana apabila dalam melaksanakan tugas didasarkan pada itikad baik dan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan ini. Selain itu, Menteri

melakukan perencanaan, pelaksanaan, koordinasi, dan evaluasi Pengampunan Pajak.

BAB VI

PENUTUP

A. Simpulan

1. Penerimaan dari sektor pajak merupakan salah satu alternatif pembiayaan pembangunan. Namun, dalam dekade terakhir ini penerimaan pajak belum optimal. Hal ini ditandai dengan *tax ratio* di Indonesia tergolong rendah jika dibandingkan dengan rata-rata *tax ratio* negara atau negara berpendapatan menengah lainnya. Tidak hanya itu, jika menggunakan indikator *tax effort* (penerimaan pajak aktual terhadap potensinya) maka Indonesia hanya memiliki setengah dari apa yang menjadi potensinya. Kondisi ini didasarkan pada:

- a. tindakan pihak yang belum melaporkan hartanya di dalam dan luar negeri serta belum dikenai pajak di Indonesia.
- b. rendahnya kepatuhan wajib pajak dalam melaporkan aktifitas yang berekonomis.
- c. terbatasnya kapasitas otoritas perpajakan terutama dalam mengawasi aktivitas perekonomian di sektor informal (*underground economy*) dan mencegah larinya modal (*capital flight*) ke luar negeri.

Hal tersebut menunjukkan bahwa sebenarnya masih terdapat potensi perpajakan Indonesia yang selama ini belum tergali yang dapat direalisasikan untuk membiayai kegiatan perekonomian dan mendukung program-program pemerintah guna mendukung pelaksanaan fungsi-fungsi negara.

2. Pada konteks saat ini, urgensi atau kebutuhan RUU tentang Pengampunan Pajak adalah untuk memberi landasan atau payung hukum yang kuat guna membantu otoritas perpajakan dalam merealisasikan potensi penerimaan pajak dan untuk memberikan kesempatan terakhir bagi Wajib Pajak yang melakukan *onshore* maupun *offshore tax evasion*.

3. Kebijakan strategis dalam bidang perpajakan termasuk Pengampunan Pajak, secara filosofis dapat dipergunakan sebagai media pembaharuan sosial bagi Wajib Pajak untuk membiayai kegiatan pembangunan nasional demi terwujudnya kesejahteraan dan kemakmuran bangsa Indonesia. Secara dasar sosiologis, pelaksanaan Pengampunan Pajak bukan hanya memperhatikan kepentingan pemerintah dalam rangka mengumpulkan sebesar-besarnya penerimaan negara, melainkan juga memperhatikan jaminan kepastian hukum atas harta yang sebelumnya tidak dilaporkan, meningkatkan kepatuhan wajib di masa yang akan datang, serta manfaat dari pajak tersebut untuk masyarakat wajib pajak. Secara yuridis, penyusunan Rancangan Undang-Undang Pengampunan Pajak ini merupakan suatu bentuk implementasi Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
4. Adapun sasaran RUU tentang Pengampunan Pajak meliputi : meningkatkan penerimaan pajak dalam waktu singkat, meningkatkan pertumbuhan ekonomi, meningkatkan kepatuhan pajak di masa mendatang. Dengan pertimbangan atas potensi penerimaan maka Pengampunan Pajak atas pengungkapan harta yang ditempatkan di dalam dan luar negeri akan menjadi fokus dari kebijakan Pengampunan Pajak. Adapun ruang lingkup materi muatan RUU pengampunan pajak meliputi: subjek pajak, objek pengampunan pajak, tarif uang tebusan, tata cara pemberian pengampunan pajak, fasilitas pengampunan pajak, jangka waktu, perlakuan atas harta yang dialihkan dari luar wilayah negara kesatuan Republik Indonesia ke dalam wilayah negara kesatuan Republik Indonesia, serta perlakuan atas kompensasi kerugian, pembetulan surat pemberitahuan, dan pengembalian kelebihan pembayaran pajak.

B. Saran

Berdasarkan kondisi-kondisi tersebut di atas, dengan ini disampaikan beberapa saran dan rekomendasi sebagai berikut:

1. Rancangan Undang-Undang Pengampunan Pajak perlu masuk dalam Program Legislasi Nasional (Prolegnas) Tahun 2016.
2. Pemerintah perlu segera menyiapkan aturan teknis dan infrastruktur untuk mendukung pelaksanaan Rancangan Undang-Undang Pengampunan Pajak.

DAFTAR PUSTAKA

- Agung, Mulyo, 2007, *Teori dan Aplikasi Perpajakan Indonesia*, Penerbit Dinamika Ilmu, Jakarta,
- Alex Cobham, 2005, *Tax Evasion, Tax Avoidance, and Finance Development*, *Queen Elizabeth House Working Paper* 129
- Benno Torgler dan Christoph A. Schaltegger, 2005, *Tax Amnesties in Switzerland and Around the World*, *Tax Notes International*
- Benno Torgler dan Christoph A. Schaltegger, 2005, *Tax Morale and Fiscal Policy*, *CREMA Working Paper Series*, No. 2005-30
- Benno Torgler dan Christoph A. Schaltegger, 2005, *Tax Morale and Fiscal Policy*, *CREMA Working Paper Series*
- Bloomberg Business, 2015, *Modi Gives Last Chance for India Tax Evaders in \$2 Trillion Hunt*, Dapat diakses pada: <http://bloom.bg/1xfHhEd>
- Cairns G20, 2014, *Communiqué at the Meeting of G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*, Para. 8 Dapat diakses pada: www.g20.utoronto.ca/2014/2014-0921-finance.html.
- Christian von Haldenwang, Armin von Schiller, Melody Garcia, 2012, *Tax Collection in Developing Countries – New Evidence on Semi-Autonomous Revenue Agencies*
- Darussalam, 2011, *Mendongkrak Pajak dari Underground Economy*, *Investor Daily*
- Darussalam, B. Bawono Kristiaji, dan Hiyashinta Klise, 2013, *Desain Kelembagaan Administrasi Perpajakan: Perlukah Ditjen Pajak Terpisah dari Kementerian Keuangan?*, *Inside Tax* Edisi 16

Ditjen Pajak, 2014, *Laporan Tahunan Pajak 2013*. Dapat diakses pada <http://laporantahunan.pajak.go.id/data-statistik>

Dominika Langenmayr, 2015 *Voluntary Disclosure of Evaded Taxes – Increasing Revenues, or Increasing Incentives to Evade?*, CESifo Area Conference on Public Sector Economics 16 – 18

Dominika Langenmayr, 2015, *Voluntary Disclosure of Evaded Taxes – Increasing Revenues, or Increasing Incentives to Evade?*, CESifo Area Conference on Public Sector Economics 16 – 18 April,

Francis Fukuyama, 2004, *State Building*, New York: Cornell University Press

Friedrich Schneider dan Dominik H. Enste, 2000, *Shadow Economies: Size, Causes and Consequences*, *Journal of Economic Literature*, Vol. XXXVIII

Friedrich Schneider, 2010, Andreas Buehn dan Claudio E. Montenegro, *Shadow Economies All Over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007*, Background Paper for Policy Research Working Paper 5356 World Bank,

Fuentes Quintana, 1994, *The Organization of Tax Administration in the CIAT Members Countries*, CIAT Review in 1985-1986, Technical Publication of the Inter-American Center of Tax Administrators, seperti dikutip dari Glenn P. Jenkins, “Modernization of Tax Administrations: Revenue Boards and Privatization as Instruments for Change,” *Bulletin for International Taxation*

Gabriel Zucman, *The Missing Wealth of Nations: Are Europe and the US Net Debtors or Net Creditors?*, *Quarterly Journal of Economics* 128

Hari S. Luitel, 2014, *Is Tax Amnesty a Good Tax Policy?*, London: Lexington Books

Hari S. Luitel, 2014, *Is Tax Amnesty a Good Tax Policy?*, London: Lexington Books

IMF, 2009, *Fiscal Implications of the Global Economic and Financial Crisis*, IMF Staff Position Note SPN/09/13

- J. Henry, 2012, *The Price of Offshore Revisited: New Estimates for “Missing” Global Private Wealth, Income, Inequality, and Lost Taxes* Tax Justice Network
- Jacques Malherbe (ed), 2011, *Tax Amnesties*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International,
- Jacques Malherbe dkk, 2010, *Tax Amnesties in the 2009 Landscape*, *Bulletin for International Taxation*
- Jacques Malherbe et al. *Tax Amnesties in the 2009 Landscape. Bulletin for International Taxation*. 2010: 224
- James Alm dan William Beck, 1990, *Tax Amnesties and Tax Revenues*, *Public Finance Quarterly* Vol. 18, No. 4
- James Alm, 1998, *Tax Policy Analysis: the Introduction of a Russian Tax Amnesty*, *International Studies Program Working Paper 98-6*, Georgia State University Andrew Young School of Policy Studies
- James Alm, 1998, *Tax Policy Analysis: the Introduction of a Russian Tax Amnesty*, *International Studies Program Working Paper 98-6*, Georgia State University Andrew Young School of Policy Studies
- James Alm, 1998, *Tax Policy Analysis: the Introduction of a Russian Tax Amnesty*, *International Studies Program Working Paper 98-6*, Georgia State University Andrew Young School of Policy Studies
- James Alm, 1998. *Tax Policy Analysis: the Introduction of a Russian Tax Amnesty*, *International Studies Program Working Paper 98-6*, Georgia State University Andrew Young School of Policy Studies
- James M. Buchanan, 1976, *Taxation in Fiscal Exchange*, *Journal of Public Economics* 6
- Jane G. Gravelle, 2015, *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*, *Congressional Research Service Report 7-5700*

- John Hasseldine, 1998, Tax Amnesties: An International Review, *Bulletin of International Taxation*
- Joshua D. Blank, 2009, *What's Wrong with Shaming Corporate Tax Abuse*, *Tax Law Review* Vol. 62
- Katherine Baer dan Eric LeBorgne, *Tax Amnesties: Theory, Trend, and Some Alternatives*. 2008. International Monetary Fund, Washington.
- Lars P. Feld dan Bruno S. Frey, 2002, *Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated*, *Economics of Governance* 3,
- Leandra Lederman, 2012, *The Use of Voluntary Disclosure Initiatives in Battles Against Offshore Tax Evasion*, *Villanova Law Review* Vol. 57
- Malcolm Gillis, 1989, *Comprehensive Tax Reform: The Indonesian Experience, 1981-1988*' dalam Malcolm Gillis (ed), *Tax Reform in Developing Countries*, Duke University Press
- Malcolm Gillis, 1989, *Comprehensive Tax Reform: The Indonesian Experience, 1981-1988*' dalam Malcolm Gillis (ed), *Tax Reform in Developing Countries* (Duke University Press,)
- Matthew A. Morris, 2013, *One Size Does Not Fit All: Unintended Consequences of the Offshore Voluntary Disclosure Program*, *International Tax Journal*
- Michael G. Allingham dan Agnar Sandmo, 1972 , *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*, *Journal of Public Economics*
- Milka Casanegra de Jantscher, 1990, Administering the VAT," dalam *Value Added Taxation in Developing Countries*, ed. Malcolm Gillis, Carl S. Shoup, dan Gerardo P. Sicat ,Washington: World Bank
- OECD, 2010, *Offshore Voluntary Disclosure: Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice*, Paris: OECD Publishing
- OECD, 2012, *Committee of Fiscal Affairs, Automatic Exchange of Information: What It Is, How It Works, Benefits, What Remains to Be Done*, Paris: OECD

OECD, 2013, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Paris: OECD Publishing

OECD, 2013, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, Paris: OECD Publishing

OECD, 2014, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Statement of Outcomes*, 7th Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Berlin, Germany. Dapat diakses pada <http://www.oecd.org/tax/transparency/statement-of-outcomes-gfberlin.pdf>

Peter Stella, 1989, *An Economic Analysis of Tax Amnesties*”, *IMF Working Paper No. WP/89/42*

Ricardo Fenochietto dan Carola Pessino, 2013 *Understanding Countries’ Tax Effort*, *IMF Working Paper WP/13/244*

Ricardo Fenochietto dan Carola Pessino, 2013, *Understanding Countries’ Tax Effort*, *IMF Working Paper WP/13/244*

Rochmat Soemitro, 1987, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, Bandung:Eresco,

Roy Bahl dan Richard M. Bird, 2008, *Tax Policy in Developing Countries: Looking Back – and Forward*, *National Tax Journal* Vol. LXI, No.2

Sommerfeld, Ray M., Silvia A. Madeo, Kenneth E. Anderson, Betty R. Jackson. *Concepts of Taxation*. 1994. Dryden Press, FL.

Tax Justice Network, 2012, *The Price of Offshore Revisited*

United Nations, 2005, *Investing in Development*, New York: United Nations

United Nations, 2009 *Doha Declaration on Financing for Development. Outcome Document of the Follow-up International Conference on Financing for Development to Review the Implementation of the Monterrey Consensus*

Vokhid Urinov, 2015 *Tax Amnesties as a Transitional Bridge to Automatic Exchange of Information*, *Bulletin for International Taxation* Vol. 69

Vokhid Urinov, 2015, *Tax Amnsties as a Transitional Bridge to Automatic Exchange of Information*, *Bulletin for International Taxation* Vol. 69, No. 3

Werner W. Pommerehne, Albert Hart, dan Bruno S. Frey, 1994, *Tax Morale, Tax Evasion and the Choice of Policy Instruments in Different Political Systems*, *Public Finance* 49 Supplement: *Public Finance and Irregular Activities*